

UNIVERSITÉ DE PARIS — FACULTÉ DE DROIT

DE
L'IMPOSITION
DES
PLUS-VALUES

THÈSE POUR LE DOCTORAT

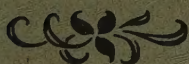
Présentée et soutenue le 6 Juillet 1920, à 4 h. 1/2

PAR

H. L. BÉCHET DE BALAN

Président : M. HITIER

Suffragants { MM. Fernand FAURE, *Professeur*
RIST, *Professeur*



PARIS

LIBRAIRIE MODERNE DE DROIT ET DE JURISPRUDENCE
ERNEST SAGOT & Cie

19, RUE CUJAS ET RUE VICTOR-COUSIN, 10

1920

THÈSE
POUR LE DOCTORAT

La Faculté n'entend donner aucune approbation
ni improbation aux opinions émises dans les thèses ;
ces opinions doivent être considérées comme propres
à leurs auteurs.

DE
L'IMPOSITION
DES
PLUS-VALUES

THÈSE POUR LE DOCTORAT

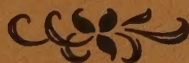
Présentée et soutenue le 6 Juillet 1920, à 4 h. 1/2

PAR

H. L. BÉCHET DE BALAN

Président : M. HITIER

Suffragants { MM. Fernand FAURE, *Professeur*
RIST, *Professeur*



PARIS

LIBRAIRIE MODERNE DE DROIT ET DE JURISPRUDENCE
ERNEST SAGOT & Cie

19, RUE CUJAS ET RUE VICTOR-COUSIN, 10

1920.



DE L'IMPOSITION DES PLUS-VALUES

INTRODUCTION

L'un des phénomènes les plus généraux et les plus inquiétants qui se manifestent dans les finances des Etats contemporains est l'augmentation énorme et incessante de leurs dépenses. L'accroissement des budgets tient avant tout à la conception nouvelle du rôle de la collectivité. On ne demande pas seulement aux pouvoirs publics d'assurer à la nation le minimum de sécurité intérieure et extérieure qui est la primordiale raison d'être de la constitution des Etats. On attribue à l'Etat une fonction sociale : hygiène, assistance, prévoyance, enseignement. On exige même de lui un rôle industriel : il doit organiser les transports terrestres et maritimes, assurer les communications postales et télégraphiques.

Cette substitution incessante à l'initiative individuelle de l'action de l'Etat, conséquence de la conception de l'Etat-Providence, qui remplace celle de l'Etat-gendarme, entraîne pour les finances publiques une charge de plus en plus lourde. Pour faire fonctionner des services sans cesse créés ou accrus, il faut du personnel et du matériel, et la note des salaires et des achats s'allonge chaque jour.

A cette cause d'accroissement des dépenses publiques s'en ajoutait une autre, le lourd régime de paix armée, sous lequel l'Europe entière vivait depuis quarante ans. L'entretien d'une armée sur le pied de guerre, la réfection, le développement incessant d'un matériel de guerre étaient de lourdes charges que les nations civilisées n'avaient pu s'accorder à réduire.

Par les dépenses effroyables et pour une grande proportion imprévues qu'elle a entraînées, la longue guerre de 1914-1918 pèsera longtemps et lourdement sur les finances de tous les Etats belligérants et même des Etats neutres. Quelque dures conditions que l'Entente ait imposées à l'Allemagne vaincue, la France devra nécessairement supporter, sauf à s'en faire dédommager progressivement par son adversaire, une charge financière très accrue pour le service de ses emprunts, des pensions, pour la restauration des régions dévastées,

pour la réfection de son matériel et aggravée par l'inflation de sa dette à l'étranger, résultant de la perte du change.

Les ministres des finances, comme les théoriciens de la science financière, sont donc en présence d'un problème plus actuel que jamais. Comment faire face à ces accroissements de dépenses ?

Si les ministres des Finances, obligés de le résoudre au jour le jour, sont souvent tentés de se contenter de mesures empiriques, dont ils ne considèrent que le rendement total, les progrès faits par la science financière exigent aujourd'hui des pouvoirs publics des mesures fiscales conformes à l'idée générale de justice. Tel est le sens des réformes fiscales réalisées en France et à l'étranger et qui ont consacré le système des impôts sur les revenus, avec progressivité.

Dans cette conception, on tend à frapper plus rigoureusement le revenu qui ne résulte pas du travail. Cette méthode soulève des critiques, car le capital placé et productif de revenu a lui-même été acquis par le travail, et à le taxer trop lourdement, on risque de décourager l'épargne.

L'objection disparaît quand la richesse imposée n'est pas le résultat du travail et de l'épargne de son propriétaire. Aussi les gains fortuits, héritages, gains de jeu, gains de loterie sont-ils une matière séduisante à imposer. Il est à la fois juste

et moral que celui qui s'enrichit sans rien faire participe avant tout autre aux charges publiques. De plus, l'impôt ne sera pas lourd pour lui puisqu'il bénéficie d'une aubaine.

Ces considérations ont attiré, surtout depuis quelques années, l'attention des financiers et des théoriciens sur l'imposition des plus-values. Sans avoir leur origine dans le travail ni dans l'épargne de leur titulaire, ces richesses diffèrent cependant des gains purement fortuits. Elles ne sont pas dues au hasard, comme les gains de jeu et les lots, mais à une action plus ou moins directe de la collectivité. En raison de cette origine distincte, c'est dans une argumentation différente qu'il faut chercher la justification de l'imposition de ces plus-values. Nous aurons à examiner dans une partie théorique la base qu'il convient de lui donner.

La taxation des plus-values n'a encore reçu que des applications particulières, sans portée d'ensemble, en législation positive. Bien que le phénomène de la plus-value soit d'ordre général, c'est aux plus-values foncières que les pouvoirs publics ont d'abord et surtout songé. Après les avoir atteintes dans le cas précis où elles étaient la conséquence de travaux publics déterminés, ils les ont frappées dans leur ensemble. Puis l'Allemagne a étendu l'imposition aux plus-values dont bénéficie la propriété bâtie.

La guerre de 1914, en donnant naissance à des bénéfices énormes édifiés par certains en face de la ruine de beaucoup, a déterminé un grand nombre de pays à taxer lourdement les bénéfices exceptionnels de guerre : c'est une seconde application de la taxation des plus-values sur laquelle, en raison de son actualité, nous devons insister assez longuement.

Enfin, diverses propositions de loi envisagent l'imposition des plus-values dans leur ensemble.

Nous examinerons successivement, dans cinq chapitres, la législation et les projets de loi qui frappent ou se proposent de frapper telles plus-values déterminées ou les plus-values dans leur ensemble.

CHAPITRE PREMIER. — De l'imposition des plus-values indirectes résultant de l'exécution de travaux publics.

CHAPITRE 2. — De l'imposition des plus-values foncières en Angleterre.

CHAPITRE 3. — De l'imposition des plus-values immobilières en Allemagne.

CHAPITRE 4. — De l'imposition des plus-values et de l'enrichissement en France.

CHAPITRE 5. — De l'imposition des bénéfices de guerre.

Dans une conclusion théorique, nous discuterons ensuite les fondements qu'on peut adopter pour justifier le principe de cette imposition et les conséquences économiques qui en découlent.

CHAPITRE PREMIER

De l'imposition des plus-values indirectes résultant de l'exécution de travaux publics

L'un des principes fondamentaux de la science financière moderne est que l'impôt ne correspond pas à un service rendu, mais constitue la part contributive de chacun, suivant ses facultés, à l'ensemble des dépenses du pays.

D'autre part, et par voie de conséquence, dans les budgets publics, les recettes forment un tout et les dépenses un autre tout, sans qu'il y ait d'affectation d'une recette donnée à une dépense déterminée.

Ce principe n'est cependant pas d'une telle rigueur qu'il ne puisse comporter des exceptions. Et, dans la terminologie financière moderne, on dis-

tingue souvent les impôts proprement dits des taxes perçues à l'occasion d'un service rendu.

En législation fiscale positive, ces taxes sont d'une application fréquente. Les péages de l'ancien droit en sont un exemple. Les droits de greffe, d'hypothèque, d'enregistrement correspondent à un service rendu.

La taxe est susceptible de deux modalités différentes et suivant celle qu'elle prend elle s'éloigne plus ou moins de la conception de l'impôt.

De nombreuses taxes, surtout communales, ont le caractère d'un véritable loyer ou salaire pour un emplacement occupé ou un service rendu. Il en est ainsi des droits de stationnement, des droits de places dans les marchés, des droits de pesage, de mesurage, de jaugeage. L'administration effectue une prestation, qui est la cause de la taxe et dont celle-ci est la contre-prestation.

Dans d'autres hypothèses, un travail a été exécuté en vue de l'intérêt général, mais il procure à des particuliers des avantages matériels. La dépense, faite dans un but public, sera couverte par l'impôt; mais le propriétaire qui bénéficie spécialement du travail participera à cette dépense par une contribution obligatoire.

Une première catégorie de taxes reposent sur le principe de la gestion d'affaires : taxes pour le pavage, pour l'établissement de trottoirs, pour le tout-

à-l'égout, etc. En cas de plus-value particulière, au contraire, l'administration ne peut pas demander au propriétaire de payer la dépense du travail, qui est d'intérêt général; elle peut seulement exiger qu'il y contribue. L'imposition n'est plus alors calculée d'après les frais d'exécution matérielle du travail, mais d'après la plus-value qu'il a procurée à telles propriétés.

Le principe des indemnités pour plus-values est depuis longtemps admis en France. Dès 1678, un arrêt du Conseil du 31 décembre reconnaissait aux villes le droit d'en réclamer pour des travaux d'ouverture de rue et d'embellissement et plusieurs applications en furent faites sous l'ancien régime.

Un arrêt du 27 mars 1678 condamne à payer une contribution pour plus-value les riverains de la rue Neuve-Saint-Roch. Dans une dépêche du 2 octobre 1679, adressée à l'intendant de Toulouse, Colbert affirme que c'est là, pour les villes, un droit incontestable. La ville de Paris y eut recours pour la construction des ponts et des quais de l'île Saint-Louis (1).

(1) COTELLE, *Cours de droit administratif appliqué aux travaux publics*, troisième édition, II, p. 237.

Ce principe est encore inscrit dans la législation en vigueur. L'article 30 de la loi du 16 septembre 1807 sur le dessèchement des marais permet de réclamer aux propriétaires une contribution pour les travaux publics dont ils ont tiré un avantage notable, et la loi du 3 mai 1841 sur l'expropriation prescrit de prendre en considération, pour le calcul de l'indemnité d'expropriation, l'augmentation de valeur que les travaux ont procurée au restant de la propriété (art. 51). La loi de 1807 donne à l'administration une action contre les propriétaires; la loi de 1841 lui permet d'opposer devant le jury d'expropriation une exception à la demande d'indemnité, pour faire réduire le chiffre de celle-ci.

Malgré l'objet spécial de la loi du 16 septembre 1807, les termes de l'article 30 sont assez généraux pour englober des travaux de toutes natures, en dehors de ceux qui ont pour but le dessèchement des marais. Cet article est ainsi conçu :

« Lorsque, par l'ouverture de nouvelles rues, par la formation de places nouvelles, par la création de quais ou par tous autres travaux publics généraux, départementaux ou communaux, ordonnés ou approuvés par le gouvernement, des propriétés privées auront acquis une notable augmentation de valeur, ces propriétés pourront être chargées de payer une indemnité qui pourra s'élever jusqu'à la valeur de la moitié des avantages qu'elles auront

acquis; le tout sera réglé par estimation, dans les formes déjà établies par la présente loi, jugé et homologué par la commission qui aura été nommée à cet effet. »

L'exposé présenté par Montalivet au corps législatif justifiait ainsi la consécration législative d'une pratique déjà officiellement admise : « Pourquoi le Trésor public, c'est-à-dire la réunion de tous les Français, ferait-il seul une dépense qui procure un avantage plus immédiat à quelques-uns? Il n'y aurait le plus souvent ni convenance ni justice; de là, les dispositions qui autorisent le gouvernement à proposer des contributions diversement calculées selon les avantages généraux ou locaux. Ces contributions ne seront jamais établies que par des lois; de là aussi, la réserve qui accorde au gouvernement le droit d'exiger des propriétés privées une indemnité de plus-value. »

Tandis que les indemnités de plus-values paraissent, sous l'ancien régime, avoir été limitées à des travaux locaux, les termes de l'article 30 de la loi de 1807 autorisaient à exiger des indemnités pour des travaux exécutés aussi bien pour l'Etat ou les départements que pour les communes.

Malgré l'extension de portée ainsi donnée à un principe aussi équitable, les pouvoirs publics ont très rarement recouru à la recette que la loi de 1807 leur permettait de récupérer.

Cela tient aux conditions exigées par l'article 30 et à l'interprétation rigoureuse qu'en a donnée le Conseil d'Etat. Il fallait une notable augmentation de valeur; l'indemnité était réduite à la moitié de l'avantage obtenu. Les pouvoirs publics ont souvent préféré renoncer à une ressource qui eût été relativement peu importante et qui était purement facultative.

La loi de 1807 n'a donné lieu qu'à une trentaine d'applications et souvent les indemnités n'ont même pas été mises en recouvrement.

La première application remonte à une ordonnance du 5 novembre 1827, autorisant la ville de Lyon à réclamer des indemnités pour travaux de voirie. Aujourd'hui encore figure à son budget une rente de 360 francs, constituée pour plus-value d'un immeuble sis rue d'Albion (1).

L'Etat a recouru à l'article 30 dans un cas plus important. Les travaux de régularisation de la Basse-Seine ont rendu aux riverains 5.000 hectares de terres et donné à leurs propriétés une plus-value d'une quinzaine de millions. Les indemnités ont atteint le total de 3.831.000 francs.

(1) Le fait est cité par BOUVIER, *Rapport au Congrès des Sciences administratives de Bruxelles*, 1913, tome I, p. 4.

A deux reprises, la ville de Paris a voulu invoquer cette disposition. Le Conseil d'Etat s'est montré rigoureux quant aux conditions à remplir et a émis des avis défavorables.

En 1902, il a estimé trop peu notable la plus-value, évaluée à 20.000 francs par la Ville de Paris, invoquée par elle pour réclamer une indemnité aux riverains du square ouvert devant l'hôtel de Cluny et la nouvelle Sorbonne.

En 1907, la Ville de Paris a cherché à récupérer sur les riverains de la rue Réaumur une partie des dépenses de percement de cette voie publique. Le Conseil d'Etat a estimé que l'évaluation de la plus-value serait trop difficile, les travaux remontant déjà à douze années. Il craignait, en outre, une incidence peu équitable d'une indemnité tardivement réclamée. Cette considération l'amenait à exiger de l'administration une condition non imposée par la loi de 1807. « La loi de 1807, disait-il dans son avis, ne peut être appliquée que dans le cas où les intentions du Conseil municipal ont été portées à la connaissance des intéressés avant l'exécution des travaux, à une époque où l'accroissement de la valeur des immeubles en cause ne constituait encore qu'une simple expectative. »

Sur une dizaine de villes qui ont été autorisées à réclamer une indemnité de plus-values pour travaux communaux, l'indemnité n'a pu être payée

qu'au profit d'une seule. Dans les autres villes, des irrégularités de procédure ou d'autres difficultés en ont entravé le recouvrement.

L'article 30 de la loi de 1807 est donc, en fait, à peu près tombé en désuétude et, si la Ville de Paris a essayé, ces dernières années, de le faire revivre, elle a trouvé au Conseil d'Etat un accueil vraiment peu fait pour encourager d'autres communes à imiter son exemple.

Les termes moins rigoureusement interprétés de la loi du 3 mai 1841 ont, au contraire, permis à l'Administration d'invoquer fréquemment la faculté de compenser par la plus-value l'indemnité d'expropriation.

L'article 51 consacre cette faculté sous forme d'exception donnée à l'Administration.

« Si l'exécution des travaux doit procurer une augmentation de valeur immédiate et spéciale au restant de la propriété, cette augmentation sera prise en considération dans l'évaluation du montant de l'indemnité. »

A ces deux conditions : plus-value immédiate et spéciale, la jurisprudence ajoute logiquement celle d'une plus-value directe, c'est-à-dire résultant de travaux exécutés aux abords même de l'immeuble.

Il existe une grave controverse sur la question de savoir si la compensation de plus-value peut entraîner la disparition complète de l'indemnité

d'expropriation. La jurisprudence se décide en faveur de la négative; mais une question subsidiaire se pose alors : si l'indemnité d'expropriation ne peut être entièrement supprimée, jusqu'à quel chiffre la compensation doit-elle se faire? Sera-ce 100 francs, 10 francs, 1 franc? Toute limite est arbitraire, et la thèse inverse, nullement contraire au texte de l'article 51, est plus équitable et évite cette difficulté.

En tout cas, l'article 51 ne donne à l'Administration expropriante qu'une exception de compensation et ne lui permettrait pas d'aller au delà de la suppression complète de l'indemnité et d'exiger de l'exproprié une indemnité positive de plus-value.

On voit la conséquence choquante qui résulte de ce que la loi de 1841 est appliquée et pas la loi de 1807. Un propriétaire exproprié voit son indemnité diminuée par la compensation de la plus-value. Son voisin non exproprié bénéficie intégralement de la même plus-value.

Il est regrettable que l'usage de la disposition si équitable de l'article 30 de la loi du 16 septembre 1807 ne soit pas entré dans les habitudes administratives. La principale raison, c'est la complexité de la procédure; les communes hésitent, pour une recette souvent restreinte, à l'entamer, à se soumettre à toutes ces conditions que le Conseil d'Etat, soucieux de la forme, exige rigoureusement, et à toutes

ces formalités, qui témoignent d'une défiance manifeste à l'égard des collectivités locales et datent d'une époque de centralisation heureusement disparue.

Cette procédure est la suivante. La demande est suivie d'une enquête, d'un rapport du Ministre de l'Intérieur, qui saisit le Conseil d'Etat. Un règlement d'administration publique décide, s'il y a lieu, d'appliquer la loi, détermine les propriétés qui doivent participer au paiement de l'indemnité et la part de plus-value à exiger.

Enfin une Commission de sept membres, nommés par décret sans conditions, détermine l'indemnité à payer par chaque propriété.

C'est dans cette complexité de la procédure qu'un rapporteur de la Chambre voyait le principal obstacle à l'application de la loi de 1807.

En 1907, M. Carnaud et dix-neuf de ses collègues avaient déposé sur le Bureau de la Chambre une proposition de loi concernant la participation des communes aux bénéfices résultant de plus-values de terres ou d'immeubles, obtenues à la suite de travaux exécutés par leurs soins dans un but d'intérêt général.

M. Bonnevey, dans le rapport déposé au nom de la Commission d'Administration générale, à laquelle cette proposition avait été renvoyée, concluait à son rejet, estimant qu'il suffisait d'appliquer

la loi existante. « Tout au plus, disait-il, la Commission, si elle en avait été saisie par des critiques précises, aurait-elle pu examiner si la procédure organisée par la loi de 1807 était susceptible de simplification (1). »

C'est surtout en vue de simplifier la procédure que M. Emile Bender et plusieurs de ses collègues ont déposé à la Chambre, le 24 juin 1910, une proposition qui conserve par ailleurs les principes de la loi de 1807, sauf que l'indemnité pourrait atteindre la totalité de la plus-value.

D'après cette proposition de loi « relative au remboursement des plus-values résultant des travaux publics », l'indemnité serait réglée par le Conseil de préfecture, avec appel au Conseil d'Etat et faculté d'arbitrage, même pour les établissements publics.

L'indemnité serait recouvrée comme en matière de contributions directes, et la proposition maintient les facultés, données au débiteur par la loi de 1807, d'acquitter l'indemnité en rente et de délaisser l'immeuble.

Le principe d'une indemnité pour plus-value a été consacré dans une importante convention passée

(1) Chambre, *J. O.*, Doc. parlem. Annexes, n° 2.813, p. 60.

entre l'Etat et la Ville de Paris. Aux termes de cette convention, en date du 16 décembre 1912, la totalité de l'enceinte fortifiée de Paris doit être déclassée et cédée par l'Etat à la Ville de Paris en vue de son aliénation par lots, et la zone militaire transformée en espaces libres.

Aux termes de la loi portant approbation de cette convention, « des indemnités de plus-values dont le montant sera déterminé dans les formes indiquées ci-dessus, seront réclamées dans la proportion de la moitié de cette plus-value, aux propriétaires des fonds situés à moins de vingt-cinq mètres de la zone aménagée ou de l'enceinte fortifiées, après qu'un règlement d'administration publique, rendu dans les conditions prévues par l'article 30 de la loi du 16 septembre 1807, aura déterminé ceux des dits immeubles qui bénéficient de cette plus-value et les conditions dans lesquelles l'indemnité devra être acquittée par les intéressés. »

Cet article conserve en somme dans l'ensemble les dispositions de l'article 30 de la loi de 1807. Il contient cependant deux innovations qui méritent d'être signalées. D'une part, la condition d'une plus-value notable n'est plus exigée. D'un autre côté, la Commission d'évaluation est présidée par un juge au tribunal civil de la Seine et le tiers expert est nommé par ce tribunal. Ce sont là d'assez faibles garanties pour les propriétaires, car la com-

position de la Commission continue, comme sous le premier Empire, à être déterminée par décret, sans conditions, et l'on peut regretter que le projet ne prévoie pas une Commission analogue dans son recrutement au jury d'expropriation.

CHAPITRE II

Les impôts sur les plus-values foncières en Angleterre

Le *finance act* de 1910

Pour bien faire comprendre à la fois le but et le mécanisme de l'imposition des plus-values foncières en Angleterre, il est indispensable de donner au préalable quelques indications sur le régime anglais de la propriété foncière. Ce régime est, en effet, très différent de la conception romaine de la propriété absolue qui est celle du droit français.

La particularité la plus caractéristique de la propriété immobilière en Angleterre, c'est la division entre le droit du propriétaire du sol et le droit de l'occupant de la construction qui, en fait, peut être assimilé à un droit de propriété, grâce à

la fréquence des baux de longue durée ou emphytéotiques. En effet, au lieu de vendre son terrain moyennant un prix une fois payé ou une rente perpétuelle, le propriétaire foncier anglais le donne le plus souvent à bail à long terme pour 99 ans, ou même, dans le Lancashire, pour 999 années. Le preneur verse une prime au moment de l'entrée en jouissance et il s'engage à payer un loyer, parfois purement nominal.

L'acte de location prévoit fréquemment que le locataire devra édifier des constructions d'un type déterminé. A l'expiration du bail, elles retournent avec le sol au preneur. Le loyer représente donc la valeur du sol nu et des améliorations.

Cette situation entraînait de graves inconvénients, tant au point de vue fiscal qu'au point de vue économique.

A l'expiration du bail, le propriétaire du sol devient propriétaire de constructions qui ne lui ont rien coûté. Le preneur peut, de son côté, sous-louer le terrain à un loyer plus élevé que celui qu'il paie au bailleur et gagner la différence. Il bénéficie également des plus-values réalisées au cours de la sous-location et qui lui permettront de ne la renouveler que moyennant une prime ou une augmentation de loyer. A leur tour, les sous-locataires peuvent, en cédant leurs droits, réaliser des bénéfices sur le loyer ou les plus-values.

Ces plus-values, c'est aux travaux de la collectivité que le propriétaire et les sous-bailleurs successifs les doivent. Il est équitable qu'ils ne retirent pas un bénéfice gratuit des dépenses sociales et qu'ils y contribuent.

L'imposition des plus-values foncières était d'autant plus conforme à l'idée de justice que la situation fiscale du propriétaire foncier anglais était particulièrement privilégiée. Pendant toute la durée du bail, les impôts étaient payés intégralement par l'occupant, pour la valeur du sol comme pour celle des constructions, et le propriétaire du sol n'était tenu que de la *Land tax*, au taux fixé au dix-septième siècle et qui n'est plus en rapport avec les conditions économiques d'aujourd'hui.

Exempt de toute charge fiscale, le propriétaire anglais, souvent possesseur d'une grosse fortune, en raison de la concentration du sol en Angleterre, ne mettait pas sa terre en valeur. Il laissait inexploitées les richesses du sous-sol. Il conservait à l'état agricole un terrain voisin d'une ville, attendant patiemment la plus-value qu'il retirerait sans risques du développement de la ville. De cette indifférence résultaient les plus graves conséquences pour la collectivité : mines non exploitées ou dont l'exploitation était arrêtée suivant le caprice du propriétaire ; terres laissées incultes au bord des villes,

pour déterminer une hausse des loyers par la pénurie des constructions.

L'imposition des plus-values était un moyen énergique de mettre fin à cette immobilisation du sol, si contraire à l'intérêt général. Elle constituait moins un moyen fiscal de recette pour l'Etat qu'un instrument de réforme sociale.

« En substituant une imposition sur la valeur en capital à une imposition sur la valeur en revenu, en lui donnant comme base non pas son rendement périodique, dans son état actuel, mais sa valeur telle qu'elle résulterait de son utilisation virtuelle, le propriétaire ou l'occupant se trouvaient en quelque sorte contraints de faire produire à leur sol tout ce qu'il peut économiquement donner et leur intérêt individuel serait alors en conformité avec l'intérêt général au lieu de s'y trouver opposé. » (1).

Dès 1896, en vue de favoriser la construction de maisons pour les ouvriers, la Commission *on the housing of the working classes* avait proposé d'établir une taxe de 4 0/0 sur la valeur vénale des terrains à bâtir; mais cette idée avait été abandon-

(1) W. Oualid, *L'Imposition des plus-values foncières en Angleterre*, *Revue de Science et de Législation financières*, 1910, p. 394.

née, dès 1898, par la *Royal Commission of local taxation*, pour deux raisons. D'une part, pendant la durée du bail, le propriétaire ne profite pas de la plus-value dont bénéficient plus que lui les locataires et les sous-locataires: il eût été difficile de répartir entre tous une taxe annuelle proportionnellement à leurs profits. D'un autre côté, la réforme eût été inefficace, les contrats en cours mettant tous les impôts à la charge du preneur.

Divers projets présentés de 1902 à 1905 furent rejetés ou n'eurent pas de suite.

En 1906, le *Land value Scotland bill*, qui prescrit l'évaluation du capital des propriétés foncières en Ecosse, en vue d'un nouveau mode d'imposition, est adopté à de grosses majorités par les Communes, mais rejeté par la Chambre des Lords.

Pour faire aboutir l'imposition des plus-values, le chancelier de l'Echiquier, M. Lloyd George, l'insère dans le projet de budget pour 1909. On connaît les péripéties de ce budget. Voté par les Communes, le budget est rejeté par la Chambre des Lords, à cause de la réforme fiscale. La crise constitutionnelle dure un an. La Chambre des Communes dissoute revient avec une majorité libérale. Les Lords perdent presque tout leur pouvoir financier et finissent par voter le budget, le 28 avril 1910.

Le *Finance act* de 1910 ne contient pas moins de quatre impôts sur les plus-values :

1° L'*increment value duty* frappe la plus-value nette;

2° Le *reversion duty* frappe le bénéfice réalisé par le bailleur à l'expiration du bail.

3° L'*undeveloped land duty*

et 4° Le *mineral right duty*

ont pour objet de contraindre les propriétaires à mettre en valeur les terrains et les mines.

§ 1^{er} — INCREMENT VALUE DUTY.

L'*increment value duty* est un impôt de mutation. La *Commission of local taxation* avait, nous l'avons vu, montré les difficultés d'une taxe annuelle sur la plus-value en capital, le propriétaire du sol ne bénéficiant de celle-ci qu'à l'expiration du bail.

C'est donc à l'occasion des transmissions qu'est perçu le nouvel impôt. Le *finance act* englobe d'ailleurs ici toutes les hypothèses de mutation. La vente n'est pas seule prévue. Il existe, en effet, en Angleterre, une série de situations intermédiaires entre celle du propriétaire et celle du locataire. Les longues locations se pratiquent fréquemment à la place d'une vente véritable. Aussi la taxe est-elle due à l'occasion du transfert par vente d'un droit (par indivis, droit de reversion, etc.) sur la propriété foncière ou de la concession d'un bail d'une durée supérieure à quatorze ans (durée moyenne des baux en Angleterre), à la condition que la vente

ou le bail résultent de contrats postérieurs à l'entrée en vigueur de la loi.

A la différence des taxes allemandes sur les plus-values qui frappent uniquement les transmissions par vente, l'*increment value duty* atteint également la plus-value constatée après décès. Cette innovation, spéciale à la législation anglaise, est due à l'initiative de M. Lloyd George.

Seules, les donations entre vifs échappent à la taxe, à condition d'être antérieures à plus de trois ans au décès du *de cuius*, condition qui évite les donations *in extremis* faites en fraude de la loi. Le délai est d'un an pour les donations charitables ou d'intérêt général.

Pour les personnes morales, une taxe périodique remplace la taxe sur les mutations, lesquelles sont rares en ce qui concerne leurs biens.

L'*increment value duty* est établie sur la plus-value foncière strictement non gagnée et postérieure au 30 avril 1909.

Un trait caractéristique de la législation fiscale anglaise de 1910 est de frapper uniquement la plus-value foncière, l'augmentation de valeur d'emplacement du sol, abstraction faite des constructions et des améliorations. Le point de départ du calcul des plus-values est donc la valeur du sol nu, *original site value*.

L'évaluation se fait séparément pour toute parcelle qui fait l'objet d'une occupation distincte, ou dont le propriétaire demande l'évaluation distincte.

La valeur imposable du sol, *assessable site value*, point de départ du calcul de la plus-value, est calculée par l'intermédiaire de trois éléments définis par l'article 25 du *Finance act* de 1910 : la *gross value*, la *full site value*, la *total value*.

La *gross value*, ou valeur brute, est le prix qu'obtiendrait un vendeur volontaire sur un marché libre, à raison de la libre propriété de ce bien fonds tel qu'il se comporte actuellement, libre de toutes servitudes, charges ou restrictions, autres que les taxes et les impôts.

La *full site value* est « la valeur pleine du sol nu », c'est la valeur brute, déduction faite, s'il y a lieu, de la différence entre cette valeur et le prix qu'obtiendrait à la même époque un vendeur volontaire, en aliénant la libre propriété du fonds, débarrassé de toutes constructions, y compris l'outillage fixe, placées au-dessus ou au-dessous de la surface du sol et faisant partie des bâtiments ou utilisées conjointement avec eux, débarrassé, en outre, de tous les bois, arbres fruitiers, arbustes et autres plantes qui poussent sur le sol.

La *total value*, base du droit de reversion, s'obtient en déduisant de la valeur brute la somme dont cette valeur brute serait diminuée, si la propriété

se vendait soumise à toutes charges fixes, à tous droits de passage public ou d'usage public, à toutes servitudes sur la propriété, à toute restriction résultant d'un contrat ou accord consenti ou réalisé avant le 30 avril 1909, et même postérieurement à cette date, si les Commissaires estiment que la restriction imposée par le contrat ou l'accord ainsi réalisé ou consenti avant le 30 avril 1909 était, lors de sa réalisation, avantageuse au point de vue de l'intérêt public, en raison du caractère et de la nature du voisinage.

Pour obtenir l'*assessable site value*, base des calculs de la plus-value soumise à l'*increment value duty* et à l'*undeveloped land duty*, on déduit de la valeur totale les éléments suivants :

1° Un chiffre égal à celui qui est déduit pour déterminer, d'après la valeur brute, la valeur pleine du sol.

2° Toute fraction de la valeur totale qui, suivant justifications admises par les Commissaires, est due directement à des travaux exécutés ou à des dépenses d'une certaine importance, y compris tous frais de publicité effectués de bonne foi, pour le compte ou dans l'intérêt seulement de toute personne ayant un droit sur la propriété, et cela, en vue d'accroître la valeur du fonds en tant que terrain à bâtir, ou bien en vue de tout commerce ou industrie autre que la culture.

3° Toute fraction de la valeur totale directement attribuée à ce fait qu'une partie de la propriété a été affectée ou donnée pour la création de rues, routes, sentiers, squares, jardins ou de tous autres espaces libres à la disposition du public.

4° Toute fraction de la valeur totale directement attribuée aux dépenses faites pour le rachat de la *land tax* ou de toute charge fixe, ou pour la libération d'une propriété tenue en *copyhold* ou en *freehold* coutumiers, ou encore pour la résiliation de tout contrat ou accord restreignant la jouissance de la propriété, qui peut être pris en considération pour en déterminer la valeur totale, ou à des dépenses faites pour gratification ou pour tous autres objets personnels au propriétaire, à l'occupant ou à toute autre personne ayant à l'époque un droit sur la propriété.

5° Toutes sommes que les Commissaires estiment devoir être dépensées pour débarrasser le sol de constructions, bois, arbres ou autres objets dont il devrait être débarrassé, en vue de déterminer la valeur pleine du sol d'après la valeur brute de la propriété.

Une fois la valeur originelle d'emplacement ainsi déterminée, la plus-value imposable est constituée par la différence entre la valeur constatée à la première mutation et la valeur originelle. La valeur, au moment de la première mutation, se détermine

par le prix de vente, par la valeur déclarée par l'héritier ou par l'estimation du droit transmis. La plus-value non gagnée est seule imposable : aussi de ce chiffre faut-il déduire les mêmes éléments que pour l'*original site value*, représentant les travaux et dépenses du propriétaire, ainsi que les contributions locales pour plus-value.

Aux mutations successives, c'est la valeur au moment de la mutation précédente qui sert de point de départ au calcul de la plus-value.

Les évaluations originelles et au moment des mutations sont faites par les *Commissioners of Inland Revenues* (Commissaires des revenus intérieurs). Ils ont des pouvoirs très larges et peuvent même exiger, sous peine d'amende, des indications du propriétaire et du preneur à bail de plus de cinquante ans, ainsi que de toute personne percevant une redevance en raison du terrain.

Les évaluations sont établies sur la déclaration des intéressés ou d'office. Les contribuables peuvent faire une opposition devant les Commissaires et, si elle est rejetée, en appeler à un arbitre, avec second recours à la Haute-Cour ou, si la propriété litigieuse est d'une valeur inférieure à 500 livres sterling, à la Cour de Comté.

Pour tenir compte de la hausse des prix, des vacances qui peuvent compenser les plus-values, l'act de 1910 autorise la déduction sur la plus-value,

de 10 0/0 de l'*original site value*. Mais, pour éviter la simulation de ventes très rapprochées à plus-values insignifiantes, la déduction de 10 0/0 n'est pas effectuée si la plus-value non imposée par suite des remises consenties pendant les cinq dernières années, dépasse 25 0/0 de la valeur du sol à l'époque de la dernière imposition remontant à plus de cinq ans.

La disposition de l'article 2 mérite d'être mentionnée. Si, lors d'une vente passée dans les vingt années qui ont précédé le 20 avril 1907, la valeur d'emplacement d'un terrain était supérieure à la valeur à cette dernière date, c'est la valeur la plus élevée qui sert de point de départ au calcul de la plus-value, même si le propriétaire actuel a acheté dans une époque de baisse dans l'intervalle.

Cette disposition montre la nature fondamentale de l'*increment value duty*. Dans la législation fiscale allemande, le propriétaire est frappé pour des gains effectivement réalisés; les taxes sur la plus-value se rattachent aux impôts sur les acquisitions gratuites (donations, successions, loteries).

Dans l'act de 1910, l'*increment value duty* se présente, au contraire, comme un impôt réel sur l'accroissement de la valeur du sol.

Cependant l'idée de bénéfice personnel se manifeste dans une disposition du *revenue act* de 1911, section 2, inverse de la précédente : Si le proprié-

taire actuel a acquis à titre onéreux plus de vingt ans auparavant, il peut demander que la valeur d'emplacement à l'époque de son achat soit substituée à celle de 1909.

Le tarif d'imposition des plus-values est proportionnel : 1 livre sterling par 5 livres sterling de valeur imposable; mais comme la déduction calculée sur l'*original site value* est uniforme et indépendante de l'importance de la plus-value, une plus-value élevée sera frappée proportionnellement plus fort qu'une moins élevée.

Certaines catégories de terrains sont exemptés de l'*increment value duty* :

1° Terrains appartenant à des collectivités administratives ou à des personnes morales qui, en raison de leur objet d'intérêt général, ont le droit de percevoir des taxes.

2° Terrains d'une valeur annuelle n'excédant pas de 16 à 40 livres, suivant la localité, occupés par leur propriétaire ou un locataire à bail de plus de cinquante ans.

3° Terres occupées et cultivées par leur propriétaire et dont l'ensemble ne dépasse pas 50 acres et une valeur moyenne de 75 livres par an.

Il faut, dans ces deux cas, une résidence d'au moins un an au moment de la mutation.

4° Concession ou transmission d'un bail sur un appartement, en raison de la difficulté d'évaluer la valeur d'emplacement.

5° Les biens agricoles. M. Lloyd George justifiait ainsi cette exception, conforme au but poursuivi par la nouvelle législation fiscale, but qui en limitait logiquement la portée aux terrains urbains et miniers :

« Dans les vingt ou trente dernières années, les biens agricoles n'ont certainement pas augmenté de valeur. Il s'est produit, au contraire, un accroissement considérable de valeur des terrains urbains, dû, non pas aux dépenses de capital effectuées par le propriétaire du fonds, mais entièrement aux efforts et dépenses d'autrui. Les fermages sont en grande partie enfouis dans la terre sous forme d'améliorations fructueuses, ou employés par les propriétaires à la réparation ou à l'entretien des constructions élevées sur leurs terres. Les propriétaires de biens miniers ne sont pas soumis à de telles obligations. Leur revenu est un revenu net de toutes charges ou obligations légales (1). »

L'exemption cesse quand la valeur du sol est supérieure à celle qui correspond à celle de son

(1) *Budget speech* du 29 avril 1909.

utilisation agricole, par exemple pour les terrains tout proches des villes et laissés à l'usage agricole, en vue d'une revente comme terrains à bâtir.

Pour certains biens, en raison de leur nature ou de la qualité du propriétaire, l'*increment value duty* est établi suivant des modalités différentes du droit commun que nous venons d'exposer.

Pour les immeubles appartenant à des sociétés, les mutations sont rares et une taxe sur les plus-values affectant le caractère d'un droit de mutation leur eût, au détriment du fisc, permis d'échapper à peu près à l'*increment value duty*. L'act de 1910 frappe ici les plus-values d'une taxe périodique, en sus de la taxe ordinaire, sauf exemption pour les terrains de jeu et les biens des associations charitables.

Pour les terrains miniers, une taxe de plus-value, annuelle comme le *mineral right duty*, remplace l'*increment value duty*. Elle est perçue sur la plus-value estimée en revenu et non en capital, c'est-à-dire sur la différence de rente annuelle au moment de l'assiette de l'impôt et lors de l'évaluation originelle, avec déduction de la partie de la rente représentant le remboursement des dépenses des quinze dernières années affectées à la recherche des gisements.

Conformément à l'esprit et au but de la loi, les propriétaires ou locataires qui avaient spontanément

ment exploité leurs mines avant le 30 avril 1909 sont exempts de la taxe d'*increment value duty*.

§ 2. — REVERSION DUTY.

La *reversion duty* est le complément de l'*increment value duty*. Elle a pour objet de frapper l'excédent de plus-value non atteint par cette dernière taxe.

En effet, l'*increment value duty* n'atteint pas la totalité des plus-values. A l'expiration du bail, le propriétaire bénéficie des avantages suivants :

1° Il entre en possession des constructions édifiées par le preneur.

2° Il reprend un sol dont la valeur s'est accrue au cours du bail, par suite des travaux effectués par les locataires ou par la collectivité.

A la différence des taxes allemandes, les taxes anglaises sur la plus-value n'atteignent que les accroissements de valeur du sol. Le bénéfice que le propriétaire réalise du fait du retour gratuit des constructions n'est pas frappé.

L'*increment value duty* atteint la plus-value du sol au moment des mutations, mais elle la laisse exonérée quand il n'y a pas eu de mutations, ou que celles-ci sont de beaucoup antérieures à l'expiration du bail. C'est cette plus-value supplémentaire que la *reversion duty* a pour but de frapper.

Elle est assise sur le bénéfice net réalisé par le bailleur, indépendamment de toutes dépenses de sa part. Le bénéfice est constitué par la différence entre la valeur totale du fonds au début du bail et la valeur totale actuelle, diminuée des dépenses effectuées par le bailleur au cours de la location et de l'indemnité de plus-value payée au fermier sortant.

Le bénéfice net est déterminé par une déclaration du propriétaire, soumise au contrôle des commissaires.

Le taux de la *reversion duty* est de 10 0/0.

En vue d'encourager les renouvellements anticipés de baux, qui permettent au preneur d'entreprendre à plus longue échéance des travaux d'amélioration, la loi accorde une réduction de taxe de 2 1/2 0/0 par année restant à courir sur le bail primitif, avec maximum de 50 0/0 de la taxe totale, quand le bail est renouvelé avant son expiration pour plus de vingt et un ans.

La *reversion duty* a pour objet de frapper la partie des plus-values non atteinte par l'*increment value duty*. Comme elle n'en est que le complément, elle comporte les mêmes exonérations pour les biens des personnes morales et les biens agricoles.

D'autre part, elle n'atteint que les baux d'au moins vingt et un ans, car, pour ceux d'une plus faible durée, on peut dire que le bénéfice de réver-

sion a été prévu dans l'acte de location et pris en considération dans le calcul du loyer.

Enfin, dernière conséquence de ce caractère complémentaire, une même plus-value ne peut être frappée qu'une fois. Par exemple, en cas de vente d'une propriété à une époque voisine ou contemporaine de l'expiration du bail, quand la plus-value a déjà été atteinte par l'une des deux taxes, elle ne peut être soumise à l'autre que pour le surplus de la matière imposable.

§ 3. — UNDEVELOPED LAND DUTY.

L'*increment value duty* et la *reversion duty* ont pour objet d'assurer l'égalité fiscale, en imposant les propriétaires sur les avantages gratuits qu'ils retirent à l'occasion des mutations ou de l'expiration même des baux.

A côté de cette considération de justice fiscale, la réforme réalisée par l'act de 1910 a également un but économique. Elle veut assurer l'utilisation la meilleure possible du sol.

Or, les propriétaires de terrains voisins des villes se contentent souvent d'un revenu restreint et préfèrent ne pas vendre, escomptant une hausse de valeur d'autant plus forte qu'ils retirent ainsi de la circulation un terrain recherché pour la construction. Cette raréfaction artificielle entraîne la

hausse des loyers, donc la plus-value des terrains à bâtir.

L'*undeveloped land duty* a pour but de mettre fin à cette pratique qui nuit à l'intérêt général, en forçant les habitants des villes à payer très cher des logements exigus, inconfortables et insalubres.

Le principe de cette taxe est de mettre les propriétaires en demeure de vendre ou de construire, en les imposant annuellement sur un capital improductif de revenu.

Elle frappe les terrains situés dans les agglomérations urbaines qui, depuis un an, ne sont pas ou ne sont plus mis en valeur par l'édification de bâtiments à usage d'habitation, d'industrie ou de commerce.

Elle est assise sur l'*assessable site value*, de laquelle on déduit la valeur du sol estimé comme terre agricole.

L'*undeveloped land duty*, en raison même de son but, n'est pas, comme les deux taxes précédemment étudiées, une taxe sur les accroissements de valeur. De là cette double conséquence :

1° Elle frappe la totalité de la valeur imposable, sans considération des mouvements de plus-value ni de moins-value;

2° Dans l'hypothèse où le terrain a déjà été frappé par la taxe de plus-value, on déduit, de la

valeur imposable à l'*undeveloped land tax*, cinq fois le montant de la taxe de plus-value.

Frappant annuellement le capital, l'*undeveloped land tax* ne pouvait avoir qu'un taux peu élevé : le tarif trop élevé de 4 0/0 avait contribué à faire échouer la taxe sur la valeur vénale proposée en 1896. La nouvelle taxe est de 1/2 penny par livre.

Elle est due par le bailleur, nonobstant toute stipulation contraire des baux et le propriétaire actuel en est responsable. L'act de 1910 respecte d'ailleurs les contrats en cours, qui mettent tous les impôts à la charge des locataires : la taxe ne doit être perçue qu'à l'expiration des baux ou périodes commencées après le 30 avril 1909.

Le but de la taxe est de forcer les propriétaires de terrains urbains à construire ou à vendre. Les exemptions suivantes prévues par la loi se justifient pour des raisons se rattachant à ce but précis :

1° La loi devait une faveur aux propriétaires qui ont spontanément donné à leur terrain un usage productif. Les terrains sur lesquels ont été faites, depuis vingt ans au maximum, des dépenses de mise en valeur, sont dispensés de la taxe, jusqu'à concurrence d'un acre par cent livres dépensées.

2° Les propriétés de petites cultures ou de faible valeur sont exonérées : terrains d'une valeur maximum de 50 livres par acre, domaines exploités par le propriétaire ou par un preneur à bail d'une du-

rée d'au moins 50 ans, quand l'ensemble des biens possédés par le même propriétaire ne dépasse pas 500 livres.

3° En vue de maintenir dans les villes, au nom de l'hygiène, les jardins et espaces libres, la loi exonère les jardins et places ouverts au public, les bois, parcs, jardins sur lesquels les habitants ont un accès d'utilité publique, les terrains de jeux et de sports; les jardins attenant à une habitation, jusqu'à 5 acres de superficie, si la valeur du sol construit ou non ne dépasse pas 20 fois le revenu annuel.

4° Les terrains « insuffisamment mûrs » et réservés pour l'exécution ultérieure d'un programme de mise en valeur.

§ 4. — MINERAL RIGHT DUTY.

D'après la législation anglaise, le propriétaire du sol a, par droit d'accession, la propriété du sous-sol. La taxe sur les droits miniers a le même objet, en ce qui concerne les mines, que la taxe précédente pour les terrains : forcer le propriétaire à mettre en valeur un terrain qui contient une richesse indispensable à la collectivité.

Mais à la différence des trois taxes déjà étudiées, la *mineral right duty* est établie non sur le

capital, mais sur le revenu. Deux cas doivent être distingués :

1° La mine est affermée. L'imposition porte sur la rente afférente à l'exercice précédent, y compris toutes redevances fixes ou proportionnelles.

2° Le propriétaire exploite lui-même. L'imposition est calculée sur la rente qu'il aurait obtenue en concédant l'exploitation, par comparaison avec les mines affermées du district.

Cette évaluation est faite par les commissaires, après déclaration obligatoire de l'importance des matériaux extraits de la mine.

De même le propriétaire qui a affermé doit déclarer tous les avantages qu'il a stipulés du preneur.

La somme annuellement payée comme *increment value duty* est déduite de la *mineral right duty*.

CHAPITRE III

Les impôts sur la plus-value immobilière en Allemagne

L'imposition des plus-values présente, en Allemagne, des caractères très différents de la législation fiscale anglaise de 1910. Cela tient à la fois à son évolution historique et à la conception théorique de la taxation des plus-values.

Tout d'abord, les taxes anglaises sont insérées dans un act unique, applicable uniformément et généralement à tout le Royaume-Uni.

En Allemagne, l'imposition des plus-values a d'abord été locale et très diverse dans ses bases et ses taux, suivant l'initiative et les besoins des localités. La loi de 1911 a simplement substitué à ces

taxes locales une imposition d'Empire et la loi de 1913, qui l'a abrogée, a laissé subsister ces législations locales dans leur diversité.

D'autre part, les taxes anglaises atteignent uniquement les plus-values foncières et, parmi elles, seulement celles du sol urbain ou minier, mais elles les saisissent à l'occasion de toutes les mutations, entre vifs ou par décès. Les impôts allemands frappent les plus-values immobilières, sur les constructions comme sur les terres, sur les terres agricoles comme sur les terrains à bâtir ou les mines, mais elles ne sont perçues qu'à l'occasion des mutations à titre onéreux entre vifs.

Cette opposition des caractères généraux des taxes anglaises et allemandes est la conséquence logique des conceptions différentes qui ont présidé à la création de ces impôts sur les plus-values.

En Angleterre, la réforme fiscale de 1910, justifiée par des considérations d'équité fiscale et d'intérêt économique et social, est avant tout une étape vers la réforme agraire. Elle constitue un procédé de reprise, encore modeste, de la rente foncière, analysée par James et Stuart Mill et Ricardo. Réforme économique d'autant plus justifiée que le régime de concentration de la propriété anglaise, maintenu par un régime de fidéicomis, et compliqué par l'enchevêtrement de divers droits de véritable propriété sur un même sol, fait obstacle à

la circulation des biens et à leur meilleure utilisation économique.

En Allemagne, la propriété est beaucoup plus morcelée, au moins à l'ouest et même dans l'est, la dimension des exploitations tend à se restreindre. En outre, le régime juridique est celui de la propriété absolue, sans superposition de droits compliqués comme en Angleterre.

L'imposition des plus-values repose, en Allemagne, sur deux ordres de considérations.

D'une part, l'énorme développement des villes allemandes, dont certaines, comme Cologne, Essen, Dusseldorf, Dortmund, ont vu leur population quadrupler depuis 1870, a entraîné une énorme augmentation de valeur des terrains. Les plus-values, dues aux travaux de la collectivité ou aux conjonctures sociales, sont pour les propriétaires des bénéfices non gagnés. L'impôt qui les frappe n'est pas onéreux pour eux et il constitue un retour à la collectivité d'une partie d'un bénéfice qu'elle leur a procuré.

Les théoriciens allemands, Wagner notamment, rapprochent les taxes de plus-values des impôts sur les acquisitions gratuites, donations et loteries.

D'un autre côté, le législateur allemand a été frappé de ce fait que la hausse des terrains et des constructions est due, en grande partie, à la spéculation. Des entrepreneurs accaparent des terrains

et les revendent très cher par lots ou construisent des groupes d'immeubles pour les revendre au détail, comme une marchandise quelconque.

Cette conception explique les caractères de l'impôt allemand des plus-values. Impôt sur les gains gratuits, il doit saisir le bénéfice réalisé par le propriétaire, aussi bien sur une construction que sur un sol nu ; la spéculation mérite d'ailleurs d'être enrayée sur les bâtiments comme sur les terrains.

Impôt destiné à entraver la spéculation, il doit être, par sa nature même, un impôt de mutation, à la différence des taxes anglaises, qu'on aurait pu concevoir annuelles. Mais seules, les mutations à titre onéreux entre vifs sont l'occasion de spéculation : seules, elles méritent d'être frappées, à l'exclusion des mutations gratuites, par décès ou entre vifs, et frappées d'autant plus lourdement que la rapide succession des ventes dénote davantage l'intention spéculative.

Le régime allemand de la taxation des plus-values doit être étudié sous ses deux aspects : taxes locales ; lois d'Empire de 1911 et de 1913.

§ 1^{er}. — TAXES LOCALES.

Dès 1898, deux ordonnances du 8 septembre avaient introduit deux taxes de plus-value dans la colonie de Kiao-Tchéou, affermée à l'Allemagne par

le gouvernement chinois, et qui, depuis, a été conquise par le Japon, au début de la guerre de 1914.

1° Un impôt annuel de 6 0/0 sur la valeur des terrains à bâtir, qui devait être estimée tous les trois ans.

2° Un impôt de 33 0/0 sur les plus-values non gagnées, calculées de la manière suivante :

a) En cas de vente, sur la différence entre le prix de vente et le prix d'achat par le vendeur, avec déduction des dépenses d'amélioration et des intérêts à 6 0/0 du prix d'achat.

Pour éviter les fraudes, le gouvernement exigeait la déclaration des prix de vente et se réservait un droit de préemption au prix déclaré.

b) En l'absence de vente sur une période de 25 ans, sur le chiffre déterminé par une commission. Une taxe spéciale pouvait atteindre le montant total du bénéfice net.

Cette taxe, fondée sur l'idée que les plus-values étaient uniquement l'œuvre du gouvernement allemand, avait pour but d'empêcher la spéculation et de retenir des terres aux mains du fisc, qui les distribuerait aux colons. Son rendement annuel n'a guère dépassé 2.000 dollars.

Dans la métropole, les besoins financiers avaient fait introduire, dans de nombreuses villes en cours de développement, des taxes aux modalités très di-

verses, destinées à atteindre plus ou moins directement les plus-values :

1° Contributions obligatoires des propriétés à la dépense de travaux communaux dont elles tirent une plus-value directe, autorisées par la loi du 14 juillet 1893.

2° Impôt foncier sur la valeur courante des propriétés, autorisé par la même loi (article 25). Assis sur la valeur vénale, il forçait les propriétaires à bâtir, pour acquitter l'impôt avec leur revenu, et il permettait aux communes de dégrever les petits logements, en participant à la plus-value des terrains à bâtir.

Cet impôt existait notamment à Duisburg, à Breslau, à Dortmund. Son taux peu élevé (2 à 3 ‰) le rendait peu efficace, car les spéculateurs à gros capitaux pouvaient, au lieu de bâtir de suite, l'acquitter sur leur capital et accuser encore la hausse en maintenant le sol nu.

3° Impôt de mutation sur les terrains à bâtir, appliqué à Berlin, à Essen, à Halle, à Breslau. De 2 à 3 0/0 sur l'ensemble de la valeur vénale (et non plus sur la plus-value), il ne tenait pas compte des bénéfices effectivement réalisés par les spéculateurs.

4° L'imposition des plus-values proprement dites a été concédée aux communes par la loi prussienne du 14 juillet 1893. Dès 1873, le gouvernement de

Saxe autorisait en faveur des localités la perception de taxes sur les plus-values non gagnées.

La loi de 1893 pose le principe que l'impôt communal doit être la mesure des bénéfices procurés à l'individu par l'organisation sociale, et elle abandonne aux communes le produit de l'impôt direct.

Après un essai éphémère à Berlin, en 1893, l'imposition locale des plus-values s'est développée à partir de 1904. Le principe en est adopté successivement par les villes de Francfort-sur-le-Mein, Cologne, Essen, Dortmund, Breslau, Kiel, Hambourg, Lubeck. Berlin et Munich l'introduisent en 1910.

Au 1^{er} avril 1909, cette taxe existait dans 259 communes, représentant une population totale de 8 millions d'habitants. A la fin de 1910, elle avait été adoptée par 652 communes : ce mouvement s'expliquait par le dépôt du projet qui remplaçait les taxes locales par une taxe d'Empire, moyennant dédommagement pour les communes.

En vertu de la loi prussienne du 23 avril 1906, de la loi hessoise du 14 décembre 1907 et de la loi lipppoise du 8 juin 1910, la taxe de plus-values existait aussi au profit des cercles et des provinces.

§ 2. — TAXE D'EMPIRE.

Les nécessités financières de l'Empire allemand, aggravées surtout par l'accroissement incessant des dépenses militaires, ont conduit le législateur à faire

de l'impôt des plus-values une recette d'Empire. Cette extension avait d'avance été justifiée par la doctrine. L'imposition locale des plus-values était la première étape, puisqu'on n'exigeait plus, comme pour l'application des contributions obligatoires mentionnées plus haut sous le 1^o, la preuve d'une relation directe de cause à effet entre le travail public et la plus-value réalisée par telle propriété. La plus-value était présumée née de l'ensemble de l'activité sociale et du développement de la population.

Aussi le professeur Wagner pouvait-il, dès 1908, fonder l'impôt d'Empire des plus-values sur cette idée que la hausse de valeur, résultant des circonstances générales, était le produit de l'activité du peuple allemand tout entier et la conséquence de l'établissement de l'Empire (1).

Le Reichstag ayant rejeté la création de nouveaux impôts sur les successions, un député avait proposé, le 23 avril 1909, d'imposer les plus-values mobilières et immobilières. La proposition fut écartée, en ce qui concerne les plus-values mobilières. Pour les plus-values immobilières, elle fut ajournée et le gouvernement fut invité à présenter un projet au Reichstag avant le 1^{er} avril 1911.

(1) *Congrès des réformateurs de la propriété foncière*, session de Stuttgart, séance du 21 avril 1908.

Déposé le 12 avril 1910, le projet fut adopté le 1^{er} février 1911 et la loi fut promulguée le 14 février 1911.

Les droits acquis des localités et des Etats, qui avaient vu d'un mauvais œil une réforme destinée à leur supprimer une recette, étaient sauvegardés. Les communes qui possédaient avant le 1^{er} avril 1909 une taxe de plus-value se voyaient assurer par l'Empire, jusqu'au 1^{er} avril 1915, une somme équivalente au produit moyen.

Elles pouvaient même être autorisées par le chancelier à continuer, pendant le même délai, à percevoir leurs taxes, mais l'excédent sur le produit moyen était attribué à l'Empire.

Le produit de la taxe d'Empire, qui devait être de 20 millions de marks par an, était ainsi réparti :

50 0/0 à l'Empire;

40 0/0 aux communes;

10 0/0 aux Etats.

La taxe d'Empire établie par la loi du 14 février 1911 a été bientôt abolie par la loi du 3 juillet 1913 et restituée aux communes, dans les conditions déterminées par l'article 1^{er}, ainsi conçu :

« La part d'impôt revenant à l'Empire ne sera pas perçue dans le cas où, postérieurement au 30 juin 1913, application sera faite des dispositions de la loi relative à l'impôt sur la plus-value immobilière en date du 14 février 1911.

« Le recouvrement de l'impôt sur la plus-value, dans les communes, unions de communes et Etats confédérés, continuera d'être effectué conformément aux dispositions légales actuelles, sous réserve des modifications suivantes :

« 1° Dans les communes visées à l'article 60, § 1^{er}, communes ayant droit à indemnité, la part d'impôt revenant à l'Empire continuera d'être perçue jusqu'au 1^{er} avril 1915, mais pour le compte des communes.

« 2° En ce qui concerne les communes ayant droit à l'indemnité et visées à l'article 60, § 2, l'autorité centrale de l'Etat peut ordonner que les arrêtés pris avant le 1^{er} janvier 1911, avec effet à partir de cette date, soient maintenus en vigueur. L'excédent sur le montant du produit moyen annuel restera acquis aux communes.

« 3° Les attributions conférées au Conseil fédéral ou au chancelier de l'Empire, par la loi relative à l'impôt sur la plus-value immobilière, sont transférées à l'autorité centrale de l'Etat confédéré. Celle-ci est autorisée à les transférer à des autorités déléguées.

« 4° Les fonctionnaires chargés du recouvrement de l'impôt sur la plus-value sont autorisés, avec l'assentiment de l'autorité supérieure, à ne procéder ni à l'assiette, ni à la perception de l'impôt sur la plus-value, dans le cas où les frais nécessités pour l'éta-

blissement seraient hors de proportion avec le rendement de l'impôt.

« Il peut être établi par une loi de l'Etat, ou par un règlement organique pris en conformité avec le droit de l'Etat, une réglementation différente pour la levée de l'impôt sur la plus-value immobilière. »

La loi de 1913 maintient donc pour les communes le régime établi en 1911 et transfère aux Etats particuliers le droit de le modifier.

Cet impôt, destiné à atteindre les gains réalisés gratuitement par les propriétaires et à enrayer les spéculations, présente les caractères déjà signalés. C'est un impôt perçu à l'occasion des mutations, et seulement des mutations entre vifs, à titre onéreux.

L'article 3 assimile aux transferts de propriété à titre onéreux « la transmission de droits sur le patrimoine d'une société à responsabilité limitée, d'une société commerciale, etc., en tant que le patrimoine social consiste en immeubles, si la mise en valeur des immeubles rentre dans le but de l'entreprise, ou si l'association a été créée dans le but d'échapper à l'impôt sur la plus-value. »

Les donations et mutations à cause de mort ne sont pas frappées.

La loi de 1911 atteint toutes les plus-values immobilières, qu'elles se rapportent au sol ou à la propriété bâtie.

La plus-value est constituée par la différence entre le prix d'achat et le prix de vente.

Au prix d'achat sont ajoutés :

1° Les frais de l'achat, à 4 0/0 au minimum.

2° Les dépenses faites pour les bâtiments et toutes améliorations durables, travaux de recherches ou de sondage des mines.

3° Les prestations pour construction de routes, les subventions non rétribuées pour des travaux d'utilité publique.

4° L'article 14 de la loi de 1911 ajoute à ces éléments certaines sommes qui représentent le travail du propriétaire :

a) 5 0/0 du prix d'achat, si le vendeur est un simple particulier,

15 0/0, s'il est entrepreneur ou maçon.

b) L'intérêt à 4 0/0 des dépenses et subventions pour routes et travaux publics, au moment où elles ont été faites et pour une période minima de quinze ans.

c) Une somme à forfait, représentant l'intérêt des emprunts hypothécaires ou des dépenses d'amélioration qui, au moment de la vente, n'ont pas encore augmenté le rendement :

2 1/2 0/0 par année de possession, jusqu'à un maximum de 100 marks par an de terre labourable; au-dessus de ce maximum, 1 1/2 0/0 pour les terrains bâtis et 2 0/0 pour les terrains non bâtis.

Le calcul de la plus-value imposable diffère à deux points de vue de la méthode anglaise.

D'une part, elle est déterminée d'après des prix d'achat et de vente, et non d'après des valeurs quelque peu compliquées. La valeur n'est prise en considération que dans des cas exceptionnels :

1° Si le prix n'a pas été stipulé ou s'il est simulé.

2° Par faveur pour les longues possessions, on substitue au prix la valeur de l'immeuble 40 ans avant l'exigibilité de l'impôt.

D'un autre côté, la loi anglaise déduit de la valeur du sol la portion de cette valeur qui provient des dépenses du propriétaire. La loi allemande ajoute au prix d'achat ces dépenses même. En Allemagne, c'est le gain personnel que la loi fiscale cherche à atteindre, et les dépenses d'amélioration ne procurent pas toujours au propriétaire une plus-value égale à leur montant. Dans le cas particulier de défrichement de landes ou d'assèchement de marais, le propriétaire peut demander l'addition au prix d'achat de l'augmentation de valeur, si elle est supérieure à la dépense.

En ajoutant les dépenses au prix d'achat, au lieu de les déduire du prix de vente, la loi d'Empire frappait moins lourdement le propriétaire qui a fait de grosses dépenses. En effet, les deux modes de calcul donnent bien le même chiffre de plus-value, mais le taux de l'impôt est progressif non pas

d'après l'importance absolue de la plus-value, mais d'après son importance relativement au prix d'achat.

Du prix de vente sont déduits les éléments suivants :

1° Les frais de vente et de transfert supportés par le vendeur.

2° La différence entre le revenu réel inférieur à 3 0/0 et le revenu normal de 3 0/0 du prix d'achat augmenté des dépenses d'amélioration, et cela pendant quinze ans au maximum.

L'impôt sur les plus-values de la loi de 1911 est progressif, non d'après l'importance absolue de la plus-value, mais d'après son importance relative par rapport au prix d'achat. Le taux est de 10 0/0 du prix d'achat; il s'élève graduellement de 1 en 1 0/0 jusqu'à 30 0/0 pour les plus-values dépassant 90 0/0.

L'impôt atteint les plus-values les plus minimes; cependant, il n'est pas perçu quand son montant est inférieur à 20 marks.

Par égard aux longues possessions, que le législateur avait moins en vue d'atteindre que les courtes possessions, témoignant d'une idée de spéculation, l'impôt est réduit de 1 0/0 par année de possession.

Les lois fiscales allemandes prescrivent deux catégories d'exemptions.

Les unes, fondées sur la qualité du propriétaire, concernent les biens appartenant au prince et à la princesse souverains de l'Empire, aux Etats confédérés, aux communes, aux associations sans but lucratif dont les bénéfices ne dépassent pas 4 0/0 du capital engagé.

L'autre s'applique aux mutations de propriétés de faible valeur : propriétés bâties ne dépassant pas 20.000 marks, propriétés non bâties ne dépassant pas 5.000 marks, à condition que le revenu du vendeur et de son conjoint ne soit pas supérieur à 2.000 marks et que le vendeur ne soit pas professionnel de la vente d'immeubles (ces deux dernières conditions ajoutées par la loi de 1913).

En Angleterre, l'act de 1910 n'est pas rétroactif et les plus-values antérieures au 1^{er} avril 1909 ne sont pas atteintes par l'*increment value duty*. En Allemagne, l'impôt est par essence un droit de mutation; il frappe un gain réalisé à ce moment et constaté par le prix de vente. Aussi les prix des acquisitions réalisées bien avant 1911 peuvent-elles servir de point de départ au calcul des plus-values. On s'est d'ailleurs arrêté dans le passé à l'année 1871, limite logique, puisque l'impôt d'Empire sur les plus-values se justifie par l'influence de la création et du développement de l'Empire allemand sur la hausse des propriétés.

Cette règle comporte une atténuation. Pour les acquisitions antérieures au 1^{er} janvier 1885, on tient compte de la valeur de l'immeuble à cette époque, et non du prix d'achat, à moins qu'il ne soit plus élevé.

CHAPITRE IV

L'imposition des plus-values en France

La législation fiscale française n'a pas encore consacré d'une manière générale, comme les lois anglaise et allemande, l'imposition des plus-values. Il existe, à cet égard, plusieurs projets ou propositions qui doivent retenir notre attention; mais actuellement, le principe n'a encore reçu que des applications fragmentaires :

Contributions obligatoires pour plus-values directes procurées par les travaux publics, perçues en vertu de l'article 30 de la loi du 16 septembre 1807, disposition étudiée dans notre chapitre I;

Contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre, que nous réservons, en raison de son importance, pour un chapitre spécial.

Dans le régime fiscal en vigueur, il faut citer enfin, comme une étape vers l'imposition des plus-values, la taxe sur la valeur en capital, en vigueur à Paris depuis 1901.

L'octroi sur les boissons hygiéniques ayant été supprimé, à Paris, en 1900, conformément à l'injonction de la loi du 29 décembre 1897, la Ville de Paris a remplacé cette recette par une série de taxes directes ou indirectes. Les taxes directes représentent soit une contre-prestation pour service rendu (taxe sur l'enlèvement des ordures ménagères), soit un supplément de sacrifices demandé aux propriétaires et patentés en compensation des avantages résultant pour eux des grands travaux effectués par la Ville de Paris.

Une autre taxe approuvée également par la loi du 31 décembre 1900 était assise sur le capital. C'était le premier exemple, en France, d'une taxe directe et annuelle sur le capital. Elle avait pour objet d'atteindre les propriétaires de terrains, taxés à l'impôt foncier sur un revenu dérisoire de 0 fr. 10 par mètre carré et d'amener une baisse des loyers, en les forçant à vendre ou à bâtir pour payer l'impôt sur un terrain improductif. Etant donné ce double but, elle frappait uniquement les propriétés non bâties.

Son taux de 0,50 0/0 de la valeur vénale était trop élevé pour une taxe sur le capital. Le rende-

ment fut inférieur aux prévisions : 2 millions et demi au lieu de 4 millions et demi.

Cette taxe a été abrogée en 1902 et remplacée par une taxe qui rappelle l'impôt allemand sur la valeur courante. Elle frappe toutes les propriétés, bâties ou non bâties, sauf celles de la Ville de Paris, du département de la Seine et de l'Assistance publique.

Son taux est de 0,10 0/0 de la valeur vénale et son rendement annuel atteint environ 15 millions et demi.

Par son but, la taxe rappelle les taxes sur la plus-value. Mais elle en diffère en ce qu'elle frappe l'ensemble de la valeur vénale.

Projets d'impôts sur les plus-values.

On peut classer ces projets en trois groupes :

1° Taxe municipale sur les plus-values immobilières, au profit de la Ville de Paris. Projet Delanney.

2° Impôt d'Etat sur les plus-values. Proposition Ajam; projet Klotz.

3° Impôt sur l'enrichissement global. Proposition Javal.

§ 1^{er}. — PROJET DELANNEY.

Pour les budgets de 1913 et 1914, M. Delanney, préfet de la Seine, avait proposé au Conseil municipal de Paris de créer une taxe directe et annuelle

sur l'accroissement de valeur des propriétés immobilières entre deux évaluations décennales.

L'originalité de cette taxe était d'être directe, à la différence des taxes anglaises et allemandes, qui sont perçues à l'occasion des mutations. L'annuité présentait pour la Ville de Paris l'avantage d'un produit régulier, indépendant du nombre des mutations, et elle rendait la taxe moins lourde au contribuable qu'une taxe recouvrée en une fois et qui s'ajoute aux droits de mutation.

Mais l'inconvénient d'une taxe annuelle est que la plus-value constatée au début d'une période décennale peut disparaître au cours de cette période. Le projet prévoyait une réduction pour les diminutions de plus-values dépassant 50 0/0, les diminutions inférieures étant généralement compensées par le revenu supérieur au montant de la taxe frappant la plus-value totale.

Les adversaires de l'imposition des plus-values objectent que l'Etat ne tient pas compte des moins-values. Le projet Delanney contenait une disposition intéressante, destinée à écarter l'objection, en compensant les moins-values, grâce à la taxe sur la valeur en capital. Si les évaluations décennales font ressortir une moins-value supérieure à 10 0/0, la taxe sur la valeur en capital est réduite de 1 0/0 de la portion de la moins-value excédant 10 0/0 de

la valeur de l'immeuble. La réduction ne peut dépasser le montant de la taxe et entraîner une restitution d'argent.

La taxe était assise sur l'accroissement de valeur en capital résultant de la comparaison de deux évaluations décennales successives avec déduction des dépenses d'amélioration et addition des indemnités exceptionnelles non employées au profit de l'immeuble (par exemple, indemnité d'assurance-incendie).

Pour ménager le maintien des espaces libres, le projet Delanney prévoyait des réductions d'imposition. Si le revenu net de l'immeuble était inférieur à 3 0/0, on déduisait de la plus-value imposable la différence entre ce revenu et le revenu normal à 3 0/0, multipliée par le nombre d'années comprises entre les deux évaluations; même déduction pour les cours et jardins attenant à une propriété bâtie, qui devaient être évalués distinctement dans le cas où leur superficie dépassait celle des bâtiments.

Comme l'impôt allemand, la taxe était progressive, d'après l'importance relative de la plus-value par rapport à la valeur totale lors de la première évaluation, suivant le tarif suivant :

2 0/0 pour une plus-value inférieure à 20 0/0.

2,50 0/0 pour une plus-value de 20 à 50 0/0.

3 0/0 pour une plus-value supérieure à 50 0/0.

Pour la période décennale comprise entre deux évaluations, la taxe atteignait donc de 20 à 30 0/0 de la plus-value, et elle frappait les plus-values sans limite minima.

La taxe proposée par M. Delanney avait été combattue par le rapporteur général du budget de la Ville de Paris, moins dans son principe que par un motif d'opportunité. Il craignait que son incidence sur les loyers n'accentuât la hausse des prix de location.

Le Conseil municipal s'est rangé à ces conclusions et a rejeté les propositions préfectorales à deux reprises, au cours de la discussion des budgets de 1913 et 1914.

§ 2. — IMPOT D'ETAT SUR LES PLUS-VALUES.

Un premier projet, d'initiative ministérielle, avait pour objet de permettre, grâce à une recette compensatrice, la réduction du taux des droits de mutations entre vifs à titre onéreux. Ces droits, dont le taux est de 7 0/0, frappent lourdement la propriété immobilière et, comme ils entravent la circulation des biens, leur rendement est relativement peu élevé : 160 millions de francs pour un taux de 7 0/0, tandis qu'en Allemagne, au taux de 2/3 0/0, le produit annuel est de 39 millions de mark.

En 1911, le ministre des finances demandait un crédit de 10.000 francs pour ouvrir une enquête sur le rendement probable d'une taxe sur la plus-value. Ce crédit, voté par la Chambre le 16 novembre 1911, rejeté par le Sénat comme inutile, fut rétabli le 1^{er} février 1913 et maintenu au budget de 1914.

Le but de la réforme était de réaliser la personnalité de l'impôt, en tenant compte, non de la valeur absolue de la propriété vendue, qu'elle fût en hausse ou en baisse, mais du gain réalisé et constaté par la plus-value.

L'objection principale qu'on puisse adresser à cette méthode c'est que, pour abaisser les droits de mutation de 7 à 5 0/0, il aurait fallu trouver 45 millions de recettes nouvelles. Les plus-values sont un phénomène trop peu général, surtout en France, où la population est stationnaire, pour qu'on puisse en escompter un rendement aussi élevé.

Proposition de M. Ajam.

M. Ajam a déposé sur le bureau de la Chambre des Députés, le 10 juin 1912, une « proposition de loi ayant pour objet la création d'un impôt sur la plus-value sociale ».

Cet intitulé est trop ambitieux. L'auteur frappe seulement les plus-values immobilières, à l'occasion de toute mutation de propriété, volontaire ou forcée, entre vifs à titre onéreux.

La plus-value est calculée suivant le système de la loi allemande du 14 février 1911, sur laquelle la proposition est calquée. Elle est la différence entre le prix de vente et le prix d'achat. Au prix d'achat, on ajoute les dépenses de construction et d'amélioration; du prix de vente, on déduit les frais de mutation supportés par le contribuable et la différence entre le revenu effectif et le revenu de 3 0/0 considéré comme normal.

Le taux de l'impôt varie de 10 à 30 0/0 de la plus-value. Son produit est attribué pour 60 0/0 à l'Etat, pour 40 0/0 aux communes.

Les notaires, conservateurs des hypothèques et greffiers sont tenus de communiquer les pièces qui permettent d'établir le chiffre de la plus-value.

La proposition de M. Ajam aurait eu pour conséquence d'aggraver les droits de mutation, déjà trop lourds, pour ne donner qu'un produit probablement peu élevé.

§ 3. — TAXE SUR L'ENRICHISSEMENT GLOBAL.

Proposition de M. Jean Javal.

On peut adresser à l'imposition des plus-values immobilières une double objection. D'une part, elle n'atteint qu'une catégorie de gains et laisse en dehors de sa portée les plus-values mobilières sur

les fonds de commerce, les valeurs, les objets d'art, plus-values parfois beaucoup plus rapides.

En outre, elle ne tient pas compte des moins-values qui se produisent, soit sur d'autres immeubles, soit sur les éléments mobiliers de la fortune du contribuable.

Pour remédier à ce double inconvénient, l'imposition des plus-values doit être non réelle, mais personnelle, c'est-à-dire frapper le contribuable non sur tel bien déterminé, mais sur l'ensemble de l'enrichissement réalisé, déduction faite des pertes.

Tel est l'esprit de la proposition de taxe sur l'enrichissement déposée par M. Jean Javal sur le bureau de la Chambre des Députés le 9 juin 1910. Il frappe l'enrichissement global réalisé dans toutes ses sources, déduction faite des pertes, d'un impôt progressif allant de 1/2 0/0, sur les enrichissements inférieurs à 10.000 francs, à 10 0/0 sur la partie de l'enrichissement qui dépasse 625.000 francs.

Le mode de perception est très original. Le contribuable n'est pas obligatoirement tenu de produire des déclarations à des intervalles réguliers. Mais un mécanisme de sanctions rigoureuses le force indirectement à faire des déclarations à des époques assez rapprochées.

Au moment du décès, la taxe est perçue au double droit sur la partie de l'actif net de la succession qui dépasse le chiffre de la dernière déclai-

ration. A défaut de déclaration, le double droit porte sur la portion de l'actif net au décès dépassant 10.000 francs, chiffre présumé de la fortune du contribuable à l'entrée en vigueur de la loi.

Le jeu de l'impôt sur le revenu empêche la fraude suivante : Pour atténuer le chiffre de son enrichissement effectif un contribuable déclare comme fortune initiale servant de point de départ et de terme de comparaison une somme trop élevée. Il s'expose à voir ce chiffre pris comme base de l'impôt sur le revenu.

La proposition Javal ne tient pas compte de l'élément temps dans l'appréciation de l'importance des plus-values. Le taux progressif de l'impôt incitera le contribuable à produire des déclarations rapprochées, qui auront chance de ne faire ressortir qu'une plus-value minime.

La proposition Javal diffère profondément des taxes sur la plus-value « sociale ». Elle atteint tout enrichissement réalisé, quelle qu'en soit l'origine, qu'il résulte d'héritage, de conjoncture sociale, de l'activité individuelle, des économies réalisées.

Elle dépasse, à cet égard, le but de justice fiscale qu'on prétend réaliser par l'imposition des plus-values non gagnées. Elle est de nature à décourager à la fois l'épargne, dont elle frappe les économies, et l'initiative individuelle, puisqu'elle atteint même les augmentations de capital dues aux

améliorations réalisées ou aux spéculations heureuses.

Elle constitue donc un véritable instrument de reprise du capital par la collectivité.

§ 4. — LE PROJET KLOTZ DU 13 JANVIER 1920.

Contribution extraordinaire sur les accroissements de richesse. — Impôt sur les plus-values.

Le 13 janvier 1920, M. Klotz, ministre des finances, déposait sur le bureau de la Chambre des Députés un projet de loi ayant pour objet la création de nouvelles ressources fiscales et contenant, parmi de nombreux impôts nouveaux, pour un produit total évalué à environ 8 milliards et demi, une contribution extraordinaire sur les accroissements de richesse, et une taxe sur les plus-values (1).

La démission du ministre des finances avec le Cabinet Clémenceau a bientôt rendu ce projet caduc et son successeur, M. François Marsal, n'en a pas retenu les suggestions, en ce qui concerne les impôts qui nous intéressent.

(1) J. O. Chambre, Doc. parlam., n° 166, p. 7 à 18.

La contribution sur les accroissements de richesse réalisés depuis 1914 était, dans le projet Klotz, le complément de la contribution sur les bénéfices de guerre, imposée aux commerçants et industriels et aggravée d'une supertaxe. Comme elle, elle devait avoir un caractère purement provisoire et servir à constituer une sorte de réserve dans les premiers budgets d'après-guerre considérés comme solidaires les uns des autres, en vue de régulariser l'économie budgétaire de ces premiers exercices d'après-guerre.

La taxe était établie sur la différence entre la valeur des biens au 31 décembre 1919 et la valeur au 1^{er} janvier 1914. Ces évaluations devaient être fournies par une déclaration du contribuable; celui-ci avait d'ailleurs la faculté de se laisser taxer d'office sur une somme forfaitaire égale à trois fois le revenu de ses capitaux imposables en 1920, déduction faite des revenus provenant exclusivement de son travail. Pour ne pas frapper l'épargne normale faite sur les revenus d'avant-guerre et pour ménager les exploitations agricoles, le projet Klotz prévoyait des abattements.

Le taux de la contribution était progressif, très modéré à la base, avec des atténuations pour les charges de familles et pour les souscripteurs des emprunts nationaux. Le paiement devait se faire en

cinq annuités, avec facilités en cas de paiement en Bons de la Défense nationale.

La contribution sur les accroissements de richesse était donc établie pour être perçue une seule fois.

L'impôt sur les plus-values devait être, au contraire, une ressource permanente. En sa faveur, le ministre des finances invoquait les arguments habituels. Toute plus-value qui n'est pas le fait de son bénéficiaire, qui tient, par exemple, à l'exécution de travaux publics ou à l'accroissement de la population, revient partiellement à la collectivité. Les législations étrangères étaient déjà entrées dans cette voie; enfin, « la plus-value qui se manifeste de toutes parts sur la propriété immobilière et la multiplicité des transactions dont elle est l'objet » forment une base très séduisante pour un nouvel impôt.

La taxe frappait la plus-value, non seulement des immeubles, mais des fonds de commerce, innovation inspirée de la législation fiscale sur les bénéfices de guerre.

L'impôt sur les plus-values présentait, dans le projet Klotz, le caractère d'un impôt de mutation; il était perçu au moment de la revente, d'après la comparaison des prix d'achat et de revente, selon

un tarif progressif allant de 5 à 60 0/0. En l'absence de toute mutation, les plus-values auraient échappé à l'impôt. Un article du projet Klotz stipulait qu'à défaut de mutation, les plus-values réalisées seraient assujetties à la taxe dès qu'une période de 25 ans se serait écoulée depuis la précédente mutation.

Le ministre des finances évaluait à 300 millions le rendement annuel de cet impôt.

Dans son projet du 21 février 1920, le successeur de M. Klotz au ministère des finances, M. François Marsal, abandonnait la contribution sur les accroissements de fortune. Sans nier la légitimité de son principe, il lui reprochait de frapper lourdement ceux qui ont restreint leurs dépenses et ont épargné, et de faire une situation privilégiée aux plus prodigues qui, en dépensant sans compter, ont contribué à la crise de la vie chère.

Il objectait, en outre, la difficulté d'évaluer les valeurs au 1^{er} janvier 1914, en présence des bouleversements apportés par la guerre dans les familles et dans la composition des patrimoines, dont le chef disparu aurait souvent pu seul établir un bilan rétrospectif. D'autre part, le personnel de l'administration des finances, déjà surchargé par l'application des lois fiscales votées depuis la guerre, ne

pouvait assurer le contrôle des déclarations indispensable pour éviter des fraudes préjudiciables aux intérêts du Trésor (1).

(1) *J. O.*, Lettre adressée par M. François Marsal au Président de la Commission des finances de la Chambre, le 21 février 1920, *Revue de Sc. et de Législ. financières*, janvier-mars 1920, p. 116.

CHAPITRE V

La contribution extraordinaire sur les bénéfices exceptionnels et supplémentaires de guerre

Le principe de l'impôt sur les plus-values, tel que nous l'avons étudié dans les chapitres précédents, est de restituer à la collectivité, sous forme d'un large prélèvement opéré par voie fiscale, une partie de l'enrichissement procuré aux éléments de la fortune privée par les travaux exécutés aux frais de la collectivité. Cet impôt peut, d'ailleurs, trouver sa justification soit dans des dépenses publiques spécialisées procurant à tels immeubles, par exemple, un accroissement de valeur en corrélation directe avec elles, soit dans un ensemble de dépenses

d'ordre général profitant à telle ou telle catégorie de fortunes. Dans le premier cas, cette corrélation donne la mesure de la plus-value et la base de l'impôt; dans le second cas, l'absence d'une relation directe, impossible à établir mathématiquement entre la cause et l'effet rend plus difficile le calcul de la matière imposable, c'est-à-dire de la plus-value résultant réellement de la conjoncture sociale, bien que le principe d'imposition demeure parfaitement équitable, puisqu'il tend à frapper un bénéfice indépendant de l'activité individuelle.

C'est à cette seconde catégorie qu'appartient la contribution extraordinaire sur les bénéfices exceptionnels de guerre, instituée en France par la loi du 1^{er} juillet 1916, à l'instar de plusieurs législations d'autres Etats belligérants ou neutres. Par le nombre des pays en guerre et par l'utilisation, en vue des hostilités, de toutes les forces économiques des nations belligérantes, la guerre de 1914, en effet, n'a pas seulement entraîné d'immenses répercussions sur les finances des deux groupes d'alliances entre lesquelles régnait l'état de guerre; elle a contraint des Etats neutres à des dépenses de mobilisation générale ou de fabrication industrielle, en vue de l'extension éventuelle des hostilités à leur territoire, elle leur a fait subir, comme aux belligérants, les conséquences économiques de la ré-

duction de la production et de la hausse des prix.

Il était conforme au principe de l'imposition des plus-values de chercher à combler le déficit causé dans les budgets publics par ces énormes accroissements de dépenses en faisant appel, par le moyen de l'impôt, à ceux qui tirent un bénéfice de ces dépenses d'ordre général. L'application du principe était ici d'autant plus fondée et plus équitable que cette richesse nouvelle s'était édifiée en face des immenses ruines accumulées dans les régions envahies et des pertes notoires éprouvées du fait de la guerre par le plus grand nombre. D'autre part, la rapidité, parfois scandaleuse, avec laquelle ces fortunes nouvelles étaient nées et s'étaient grossies ajoutait en faveur de la taxation un argument d'ordre moral.

Dès le début des hostilités, la presse et le Parlement avaient été choqués des prix excessifs payés par l'Administration de la guerre à raison de certaines fournitures. Des faits nombreux étaient, à plusieurs reprises, signalés à la tribune de la Chambre des députés. Pour n'en citer que quelques-uns, des appareils destinés au service de l'aéronautique et évalués à 12.000 francs, avaient été vendus 20.000, 25.000 et même 30.000 francs. Des pièces détachées qui revenaient à 9 fr. 50, en comptant largement les

frais généraux et le bénéfice du constructeur, étaient facturées à 93.fr. 50 (1).

Les commissions réalisées par les intermédiaires étaient souvent aussi exagérées. Dans des marchés de fournitures de grenades, un intermédiaire avait touché 60.000 francs pour un marché de 120.000 fr.; un autre, une commission de 95.000 francs pour un marché de 209.000 francs (2).

L'opinion publique était justifiée à s'indigner de ces gains scandaleux. Le 7 août 1915, la Commission du budget proposait de reviser tous les contrats déjà conclus par l'Administration de la guerre, en vue de réduire les bénéfices exagérés et de limiter pour l'avenir les bénéfices de tous les titulaires de marchés de l'Etat.

Cette idée a été soutenue par le groupe socialiste au Parlement. Mais c'est par un autre procédé, celui de la taxe extraordinaire, qu'a été réalisée la reprise des avantages excessifs consentis par l'Etat. D'ailleurs, par application du principe de l'imposition des plus-values, dont la portée est beaucoup plus vaste, la taxation dépasse les mar-

(1) Chambre, séance du 18 nov. 1915, *J. O.*, 19 nov. p. 1787 et suiv.

(2) Chambre, séance du 16 déc. 1915, *J. O.*, 18 décemb., p. 246 et suiv.

chés consentis par l'Etat, pour s'étendre à tous les bénéfices résultant de la guerre.

C'est le 13 janvier 1916 que le Gouvernement dépose devant la Chambre un projet de contribution extraordinaire sur les bénéfices exceptionnels réalisés pendant la guerre. L'exposé des motifs s'exprimait ainsi : « La guerre, qui pèse lourdement sur l'ensemble du pays et diminue la plupart des revenus particuliers, est, au contraire, pour un certain nombre d'industries et de commerces, une source de bénéfices imprévus et souvent considérables. Il est de toute justice que ces bénéfices réalisés à l'occasion de la guerre contribuent dans une large mesure aux dépenses de la guerre elle-même. » (1)

Le projet déposé par M. Ribot, ministre des Finances, est renvoyé à la Commission du budget de la Chambre et, après un rapport de M. Raoul Péret, déposé le 28 janvier 1916 (2), il est discuté devant la Chambre des Députés, dans ses séances des 10, 11, 15, 17, 18 et 22 février 1916.

Examiné ensuite par la Commission des Finances du Sénat, il est rapporté en son nom par M. Ai-

(1) Chambre, Doc. Parlem., annexes, *J. O.*, p. 9 et suiv.

(2) Chambre, *J. O.*, Annexes, n° 1724, p. 99 et suiv.

mond, dont le rapport est déposé le 30 mars 1916 (1). Le Sénat élève assez sensiblement le taux de la taxe adoptée par la Chambre. Le projet, voté par lui, dans les séances des 25, 26 et 30 mai, 2, 6 et 8 juin 1916, revient à la Chambre, qui, après un second rapport de M. Raoul Péret, déposé le 22 juin 1916 (2), le vote sans modifications dans la séance du 30 juin 1916. La loi a été promulguée le 1^{er} juillet 1916 (3).

Le Parlement français n'a fait, en votant la loi du 1^{er} juillet 1916, que suivre l'exemple de plusieurs législations étrangères. La taxe des bénéfices de guerre existait :

En Danemark, depuis mai 1915;

En Suède, depuis juin 1915;

En Italie, depuis novembre 1915;

En Angleterre, depuis décembre 1915;

En Hollande, depuis le 22 juin 1916.

En Allemagne, elle a reçu un commencement d'application par la loi du 24 décembre 1915, puis une application plus générale.

(1) Sénat, Doc. parlam., *J. O.*, Annexe, n° 133, p. 917 et suiv.

(2) Chambre, *J. O.*, Annexe n° 2.228, p. 917 et suiv.

(3) *J. O.* du 2 juillet 1916.

La taxe des bénéfices de guerre peut être envisagée sous trois modalités différentes.

Dans un premier système, l'impôt frappe les bénéfices exceptionnels tirant directement leur source de l'état de guerre, c'est-à-dire dépassant notablement ceux qui ont été réalisés en période normale. C'est le système adopté en France, en Angleterre, en Hollande et en Suisse (arrêté du Conseil fédéral du 17 septembre 1916).

En Allemagne, c'est le capital, et non le revenu, qui est pris en considération. L'impôt porte sur la partie du capital dépassant le capital atteint avant la guerre.

Dans une troisième conception, adoptée en Italie, et par la loi fédérale des Etats-Unis du 3 octobre 1917, on écarte la période antérieure à la guerre et on impose le revenu rapporté par le capital en temps de guerre lorsqu'il dépasse un certain taux, quel qu'ait été avant la guerre le rapport du revenu au capital.

Nous allons examiner dans ses grandes lignes la législation sur les bénéfices de guerre, en tant qu'elle se rattache à la question de l'imposition des plus-values. Nous laisserons de côté les détails techniques qui n'intéressent pas directement notre sujet et qui n'auraient leur place que dans une étude spéciale de la loi du 1^{er} juillet 1916.

Quelles sont les personnes assujetties à la contribution sur les bénéfices de guerre?

L'article premier de la loi parle des bénéfices exceptionnels ou supplémentaires. Ces deux expressions ne constituent pas une redondance, mais visent deux catégories distinctes de personnes. Sont considérées comme ayant réalisé des bénéfices exceptionnels, celles qui, n'ayant, avant la guerre, jamais dirigé un commerce ou une usine, sont devenues titulaires d'un marché de la guerre ou intermédiaires entre l'Etat et les industriels.

Les bénéfices supplémentaires sont ceux réalisés par des commerçants ou des industriels exploitant déjà avant la guerre et qui, pendant les hostilités, ont dû le développement de leur établissement aux circonstances ou à l'adaptation aux besoins de la défense nationale.

L'article premier énumère quatre catégories d'imposables. La taxe est due :

« 1° Par les personnes non patentées, exception faite des agriculteurs vendant leurs récoltes à l'Etat, ayant passé des marchés, soit directement, soit comme sous-traitants, pour des fournitures destinées à l'Etat ou à une administration publique, et par toutes personnes ayant accompli un acte de commerce à titre accidentel ou en dehors de leur profession en vue du même objet;

2° Par les personnes patentées ou non, ayant prêté leur concours pécuniaire ou leur entremise, moyennant rémunération, redevance ou commission, pour la conclusion d'un marché avec l'Etat ou une Administration publique;

« 3° Par les sociétés ou personnes passibles de la contribution des patentes, dont les bénéfices ont été en excédent sur le bénéfice normal;

« 4° Par les exploitants d'entreprises assujetties à la redevance proportionnelle prévue par l'article 33 de la loi du 21 avril 1810 sur les mines. »

Dans l'alinéa 1°, les actes de commerce s'entendent dans le sens défini par le Code de commerce, de tout acte de spéculation fait dans le but de réaliser un bénéfice : achat de denrées ou marchandises pour les revendre en nature ou transformées, ou pour en louer simplement l'usage; opérations de banque, de change, obligations entre négociants, marchands et banquiers, etc.

L'expression « Administration publique » comprend non seulement les services de l'Etat, mais ceux des départements, des communes et des établissements publics en France, dans les colonies et dans les pays de protectorat. Par contre, restent en dehors de la loi les marchés passés avec des établissements d'utilité publique.

Les sous-traitants sont les fournisseurs qui n'ont pas obtenu les marchés directement de l'Etat ou

d'une administration publique, mais par cession totale ou partielle.

Une exemption importante concerne les agriculteurs qui se bornent à vendre leur propre récolte.

D'après la discussion au Sénat et les précisions apportées par M. Aimond, rapporteur à la séance du 8 juin 1916 (1), le mot récoltes ne doit pas être entendu restrictivement des produits des champs, mais s'appliquer à tous les produits de la terre ou de l'exploitation, qu'ils soient d'ordre végétal ou d'ordre animal. Il en est de même des coupes de bois.

L'exemption profite non seulement aux particuliers, mais aussi aux sociétés qui se livrent à une exploitation exclusivement agricole. Celles dont l'objet est à la fois industriel ou commercial et agricole sont exemptes pour l'exploitation agricole, si elle est indépendante.

2° Sont ensuite atteints les intermédiaires, patentés ou non qui, après avoir obtenu un marché, l'ont rétrocédé à un commerçant ou à un industriel, ou y sont intervenus à un titre quelconque.

Les « personnes ayant prêté leur concours pécuniaire pour la concession d'un marché » sont les

(1) Sénat, séance du 8 juin 1916, *J. O.*, Doc. parl., p. 508.

baillleurs de fonds. D'après les débats de la Chambre, sont seuls imposables ceux qui ont avancé leur argent à plus de 6 0/0 ou moyennant une part dans les bénéfices (1).

Le mot « personnes » s'applique d'ailleurs aux sociétés comme aux individus (2).

3° La formule du 3° est rédigée en termes très généraux. Toute personne ou société passible de la contribution des patentes, qui a, dans son commerce ou son industrie, réalisé des profits exceptionnels, tombe sous l'application de la loi, même sans avoir passé aucun marché avec l'Etat ou une Administration publique. Cette généralisation de la loi est due à l'insistance de M. Ribot, ministre des Finances.

La loi ne fait aucune distinction entre les catégories de patentables. Il en résulte que les patentables du tableau D, c'est-à-dire ceux qui exercent une profession libérale, avocats, médecins, architectes, notaires, etc., sont assujettis à la taxe aussi bien que les commerçants et les industriels (3).

(1) Chambre, séance du 15 février 1916, *J. O.*, Doc parlem., p. 282.

(2) Circ. de la Direct. gén. des Contributions dir. du 14 août 1916.

(3) Circ. de la Direct. gén. des Contributions dir. du 8 déc. 1916.

A quelles exploitations la taxe est-elle applicable? En d'autres termes, la loi du 1^{er} juillet 1916 atteint-elle les établissements situés hors de France?

Le quatrième alinéa de l'article 2 est ainsi rédigé :

« Pour la comparaison du bénéfice normal avec celui qui a été réalisé pendant la guerre, les bénéfices à comparer sont constitués par la totalisation des produits nets des diverses entreprises exploitées en France par un même contribuable, sous déduction, s'il y a lieu, des pertes résultant d'un déficit d'exploitation dans certaines de ces entreprises. »

On doit conclure des mots « diverses entreprises exploitées en France », comme des déclarations formelles de M. Aimond au Sénat, que la loi du 1^{er} juillet 1916 n'est pas applicable aux entreprises commerciales ou industrielles situées hors de France.

Cette interprétation est d'ailleurs conforme au principe de la territorialité des lois fiscales: elles s'appliquent à tous ceux qui se trouvent sur le territoire du pays, sans acception de nationalité, et à ceux-là seulement. Par contre, elles ne suivent pas la personne qui s'est fixée à l'étranger. Si le Français établi à l'étranger devait supporter, outre la patente étrangère, la patente française, il serait

placé dans une situation d'infériorité à l'égard de ses concurrents.

En vertu de ces considérations de droit et d'équité, c'est la règle, en France, que les impôts votés en France ne sont pas applicables en pays étranger, ni même dans les colonies françaises, à moins d'un texte formel.

Le lieu du domicile de l'exploitant est d'ailleurs indifférent et c'est le lieu de l'exploitation seule qui détermine s'il y a imposition.

Si un Français, ou un étranger, possède plusieurs exploitations, les unes en France, les autres à l'étranger, les premières seules entreront en ligne de compte pour le calcul de la taxe. Les établissements situés à l'étranger sont soumis à la législation fiscale étrangère seule.

Sont également exempts de la législation fiscale française, les agences ou les comptoirs situés dans les colonies françaises et dépendant d'une maison située en France, puisque chaque colonie a sa législation spéciale : les bénéfices qui y sont réalisés ne sont pas compris dans l'impôt, si la comptabilité distincte de ces succursales permet de les ventiler.

« Il convient, déclarait M. Raoul Péret, dans son deuxième rapport à la Chambre (1), d'insister sur

(1) *J. O.*, Annexes, Chambre, p. 219, col. 1.

ce point que seuls, les bénéfices réalisés dans les usines ou maisons de commerce exploitées en France seront passibles de l'impôt. C'est seulement au fait de l'exploitation en France, abstraction faite de la nationalité, qu'il faut s'attacher, pour décider qu'une personne ou une société sera soumise à la loi nouvelle. »

Au contraire, sont assujettis à l'impôt les bénéfices réalisés par les intermédiaires, même provenant d'opérations effectuées à l'étranger, par exemple les opérations faites pour les commissions du ravitaillement à l'étranger (1).

Sur quelles bases est assise la taxe?

Application du principe de l'imposition des plus-values, elle doit porter sur la portion des bénéfices réalisés qui est censée due aux circonstances de guerre.

La première conséquence, c'est que cette taxe n'a qu'un caractère provisoire. La loi du 1^{er} juillet 1916 ne frappe que les opérations réalisées depuis le 1^{er} août 1914, et jusqu'à l'expiration du douzième mois qui suivra celui de la cessation des hostilités.

(1) Chambre, séance du 15 fév. 1916, J. O., Débats parlement., p. 232.

Au cours de la discussion du budget de 1920 la Chambre des députés a prorogé l'application de la contribution jusqu'au 30 juin 1920.

Le Sénat l'avait prorogée jusqu'au 31 octobre, mais la Chambre s'est montrée hostile à cet amendement et les deux assemblées ont fini par se rallier à la date du 30 juin.

Deuxième conséquence : La taxe ne porte que sur le bénéfice exceptionnel, c'est-à-dire sur la partie des bénéfices réalisés pendant la guerre qui excède le bénéfice normal.

Pour l'assiette de la taxe, il faut donc tenir compte de deux éléments, le premier à déduire du second : le bénéfice normal et le bénéfice net réalisé pendant la guerre.

Le calcul du bénéfice normal est effectué dans les conditions déterminées par l'article 2 de la loi, lequel distingue suivant la durée de l'exploitation antérieure à la guerre.

« Art. 2. — La contribution extraordinaire est établie en prenant pour base l'excédent du bénéfice net, respectivement obtenu pendant la période s'étendant du 1^{er} août 1914 au 31 décembre 1915, et pendant chacune des années suivantes, sur le bénéfice normal constitué par la moyenne des produits nets réalisés au cours des trois exercices antérieurs au 1^{er} août 1914.

« Si la période pendant laquelle ont été réalisées les opérations du contribuable visées à l'article premier ne comprend pas trois exercices, le bénéfice normal est calculé d'après la moyenne des résultats pendant cette période. »

« Le bénéfice normal ne peut, en aucun cas, même si le contribuable n'a réalisé d'opérations qu'à partir du 1^{er} août 1914, être évalué à une somme inférieure ni à 5.000 francs ni à 6 0/0 des capitaux réellement engagés par lui et rémunérés dans ses entreprises, tels qu'ils résultent d'actes, de livres de commerce régulièrement tenus ou d'autres preuves certaines. »

Si, dans les exercices antérieurs à l'ouverture des hostilités, le contribuable n'avait éprouvé que des pertes, il n'y aurait pas de point de comparaison possible entre l'exploitation de guerre et d'avant-guerre. Dans cette hypothèse, on devrait appliquer par analogie la règle de l'alinéa 3 de l'article 2 et laisser au contribuable l'option entre la déduction de 5.000 francs et celle de 6 0/0 des capitaux réellement engagés; c'est ce qu'ont formellement déclaré le ministre des Finances et le rapporteur de la Commission du budget (1).

(1) Chambre, séance du 17 fév. 1916, *J. O.*, Débats parlement., p. 298.

Pour les fournisseurs non patentés et les intermédiaires, la déduction à effectuer sur le bénéfice net, à titre de bénéfice normal, est fixée forfaitairement à 5.000 francs. D'une part, en effet, leurs opérations ont un caractère accidentel qui ne suppose pas l'existence d'un bénéfice effectif d'avant guerre; d'un autre côté, ces opérations sont effectuées sans capitaux et la déduction de 6 0/0 ne se conçoit pas.

L'option laissée au contribuable de déduire 6 0/0 des capitaux soulève une question importante: Que faut-il entendre par « capitaux réellement engagés et rémunérés? »

D'une manière générale, ce sont les sommes et les biens employés par le contribuable dans son entreprise. Dans une société, ce sont les apports, en argent ou en nature, et les réserves. Mais on ne doit évidemment tenir compte que de l'apport réellement effectué, le seul qui soit engagé dans l'entreprise et rémunéré. Ainsi, dans une société par actions, si le capital nominal des actions n'a pas été intégralement versé, on ne devra déduire les 6 0/0 que sur la fraction libérée du capital.

Pour les particuliers, le capital s'entend des sommes affectées par l'exploitant à la marche de l'entreprise, y compris la réserve.

Mais faut-il faire entrer en ligne de compte les capitaux empruntés par la société ou le particulier et rémunérés par un intérêt fixe, par exemple l'in-

térêt de prêt hypothécaires ou chirographaires, et celui du capital obligations?

A la séance du Sénat du 25 mai 1916, M. Ribot, ministre des Finances, donnait une interprétation extensive aux termes de l'article 2, et comprenait dans les capitaux engagés dans une entreprise l'ensemble des moyens de production de celle-ci (1).

Il semble ressortir de cette définition que toutes les sommes et tous les biens qui représentent les moyens de production de l'entreprise devraient servir de base à la déduction de 6 0/0, sans qu'on ait à distinguer entre ceux qui appartiennent au contribuable et ceux qu'il a empruntés.

Mais, en réalité, M. Ribot ne parlait que des capitaux engagés, et le mot rémunéré inséré dans l'article 2 de la loi vient restreindre cette interprétation.

Les capitaux empruntés sous forme d'obligations, notamment, ne sont pas, en effet, rémunérés par les bénéfices restant après le paiement des dettes sociales.

L'intérêt fixe qui constitue le prix des capitaux empruntés est une dette de l'entreprise que celle-ci doit acquitter avant toute distribution de bénéfices.

(1) Chambre, séance du 25 mai 1916, *J. O.*, Débats parlement., p. 451.

Le bénéfice normal calculé à 6 0/0 des capitaux engagés et rémunérés ne doit donc s'entendre que par rapport au capital qui participe aux aléas de l'entreprise, et qui est rémunéré par les bénéfices, s'il y en a.

C'est le contribuable qui doit établir le chiffre des capitaux réellement engagés, à l'aide d'actes, de livres de commerce régulièrement tenus ou d'autres preuves certaines (art. 2, al. 3).

Comment s'établit le bénéfice net, qui, après déduction du bénéfice normal, sert de base à la taxe?

Le bénéfice net est constitué par la différence entre les bénéfices bruts et les frais généraux ou charges de l'exploitation. Il était à redouter que, pour échapper à l'impôt ou pour en diminuer le montant, les contribuables ne fussent tentés de dissimuler une partie de leurs bénéfices nets réels, augmentant frauduleusement le chiffre de leurs frais généraux et charges effectifs.

Pour empêcher cette fraude, le législateur a déterminé suivant quelle méthode doit être calculé le bénéfice net et énuméré les déductions que les contribuables sont autorisés à effectuer à titre de charges.

Dans le projet du gouvernement, voté par la Chambre des députés, le bénéfice net s'établissait en opérant sur le bénéfice brut une série de déductions, telles que les intérêts des dettes et emprunts,

le coût des matières premières, les salaires, les frais généraux, etc.

Mais ce système, imité des règles suivies en matière de comptabilité publique, reposait sur une assimilation erronée. Dans la comptabilité publique, chaque exercice du budget se suffit à lui-même et chaque opération effectuée sur un exercice trouve sa contre-partie dans l'exercice même.

C'est le Sénat qui a fait adopter la méthode plus rationnelle de la comparaison des bilans. « Le produit net, dit l'article 3, en période de guerre, est calculé en établissant le bilan, pour chaque entreprise, suivant les règles antérieures propres à cette entreprise. »

Le bilan est un résumé de l'inventaire, énumération et évaluation des valeurs actives et passives de l'exploitation. En obligeant le contribuable à établir son bilan conformément aux règles qu'il avait l'habitude d'observer antérieurement, la loi empêche toute modification de la comptabilité en vue d'une dissimulation.

Le bilan, présumé sincère et de bonne foi, doit être entendu dans le sens le plus compréhensif et s'appliquer aux comptes profits et pertes, comme aux frais généraux. La plus-value apparente résultant d'une réquisition par l'Etat du matériel ou d'une indemnité d'assurance payée ne doit pas entrer en ligne de compte, si le matériel n'est pas

remplacé. C'est ce que le ministre des Finances a décidé pour les indemnités d'assurances encaissées par des armateurs pour des navires coulés et non remplacés (1).

L'évaluation des créances, marchandises et stocks, dans l'inventaire, peut être délicate.

Pour les créances il faut tenir compte de la probabilité de leur recouvrement (créances moratoires ou sur débiteurs restés en pays envahis). Les valeurs mobilières doivent être estimées pour leur prix probable ou leur cours en Bourse, au jour de l'inventaire, en tenant compte des dépréciations ou hausses dues aux circonstances et purement accidentelles.

L'inventaire des marchandises et des produits en cours de fabrication doit se faire en principe sur le pied du prix de revient ou de la valeur au jour de l'inventaire. Mais ici encore, il y a lieu de tenir compte des causes de dépréciation qui ont pu se produire entre l'achat et l'inventaire, et pour les stocks, de la dépréciation prévue à la cessation des hostilités, par exemple pour les marchandises destinées spécialement aux fournitures de guerre.

(1) Lettre de M. Ribot, ministre des Finances, au sous-secrétaire d'Etat de la Marine marchande, en date du 8 novembre 1916.

Du bénéfice brut on devra déduire encore, à titre de frais généraux, les jetons de présence, participation aux bénéfices, commissions sur chiffre d'affaires, appointements des employés mobilisés (1), allocations de cherté de vie ou pour charges de famille, etc.

M. G. Laurent avait proposé à la Chambre de déduire les sommes affectées à des œuvres d'utilité publique ou de bienfaisance. Son amendement a été repoussé (2).

Cela est peu équitable pour les industriels qui, avant la promulgation de la loi, ont, de bonne foi, consacré à des œuvres leurs bénéfices supplémentaires, qu'ils ont passés aux frais généraux. Le rejet de l'amendement Laurent les rend imposables sans déduction, même pour la période antérieure au 1^{er} juillet 1916, en vertu de la rétroactivité de la loi au 1^{er} août 1914.

Les articles 2 et 3 autorisent certaines déductions sur le montant des bénéfices accusés par les bilans.

« Art. 3. — La somme nécessaire à la réserve

(1) Chambre, séance du 16 fév. 1916, *J. O.* du 17 fév.

(2) Chambre, séance du 17 fév. 1916., *J. O.* du 18 fév., Déb. parlem., Chambre, p. 310.

légale et celles qui sont habituellement réservées à l'amortissement des bâtiments et du matériel.

« Sont, en outre, déduites du bénéfice supplémentaire établi comme il est dit ci-dessus, pour obtenir le bénéfice imposable, sous réserve de la revision prévue au troisième paragraphe de l'article 15 :

« 1° Les sommes destinées aux amortissements supplémentaires nécessités soit par les dépréciations exceptionnelles du matériel résultant d'une prolongation de la durée journalière du travail normal, soit par le fait d'installations ou de dépenses spéciales effectuées en vue de fournitures de guerre.

« 2° Les sommes correspondant à l'intérêt à 6 0/0 des capitaux employés dans les entreprises situées en pays envahi ou sinistrées et à l'amortissement habituel de ces entreprises.

« Aucune déduction ne sera opérée au profit de l'intermédiaire qui se sera contenté de rétrocéder un contrat en prélevant une remise. »

La réserve légale est constituée par un prélèvement annuel de 5 0/0 sur les bénéfices nets obligatoires dans les sociétés anonymes, en vertu de l'article 36 de la loi du 24 juillet 1867 jusqu'à ce que le fonds de réserve ait atteint le dixième du capital social.

L'article 3 de la loi du 1^{er} juillet 1916 n'autorise

la déduction que de la réserve légale. En conséquence, doivent être comprises dans les bénéfices :

1° Les réserves constituées par les sociétés en commandite simple ou par action et par les sociétés en nom collectif, ces sociétés n'y étant pas obligées par la loi;

2° Les réserves facultatives constituées dans les sociétés anonymes.

Par contre, ne doivent pas être soumises à l'impôt :

1° Les réserves mathématiques imposées par les lois des 17 et 31 mars 1905 et 13 décembre 1907 aux entreprises d'assurances vie ou accidents et aux sociétés de capitalisation qui constituent la garantie des assurés ou déposants;

2° Les fonds de prévoyance pour constitution de pensions de retraite au personnel, qui a sur eux un droit de gage;

3° Les réserves destinées à compenser les pertes résultant du non-paiement des créances moratoires.

La pratique de l'amortissement du matériel repose sur les considérations suivantes : Avec le temps et l'usage, les machines et l'outillage subissent inévitablement une diminution de valeur; d'autre part, des perfectionnements nouveaux se réalisent chaque jour, et l'industriel doit tenir son matériel au courant de ces progrès. Cette usure et cette

éventualité de remplacement diminuent chaque année la valeur du matériel et de l'outillage. Si dans les inventaires successifs l'industriel s'obstinait à les estimer à leur valeur originelle, un jour viendrait où leur valeur, tombée à zéro, le forcerait à trouver d'un coup la somme nécessaire à leur remplacement.

L'amortissement consiste à diminuer à chaque nouvel inventaire l'estimation de l'outillage d'un chiffre représentant la dépréciation moyenne réalisée au cours de l'année. Cette pratique est d'un usage courant et, en fait, obligatoire. C'est une charge sociale.

L'article 3 de la loi du 1^{er} juillet 1916 autorise l'amortissement des bâtiments et du matériel. L'amortissement peut être pratiqué en bloc, en une seule fois, ou progressivement, en répartissant la dépréciation subie sur plusieurs exercices.

L'article 15 complète l'article 3 en permettant l'amortissement de l'outillage et des créances irrécouvrables.

L'amortissement ne doit pas être exagéré. Il ne doit comprendre que les sommes « habituellement réservées à l'amortissement ». Cela ne veut pas dire qu'une entreprise qui n'amortissait pas avant la guerre ne pourra pas déduire les amortissements qu'elle opère grâce aux bénéfices exceptionnels réalisés au cours des hostilités. Le taux d'amortisse-

ment est d'ailleurs souvent difficile à déterminer et il varie fréquemment d'une machine à une autre.

L'article 3 ne parle que de l'amortissement des bâtiments et du matériel. L'amortissement s'effectue aussi sur le capital-actions et le capital-obligations. Ces amortissements doivent-ils donner lieu à des déductions?

L'amortissement des obligations est destiné à éteindre une dette sociale, en remboursant les sommes dues à des tiers. On doit y procéder avant toute distribution de dividendes. Il semble donc, malgré le texte précis de l'article 3, qu'on doive déduire ces amortissements, les bénéfices imposables n'existant qu'après que ces amortissements ont été effectués.

L'amortissement du capital-actions consiste à rembourser un certain nombre d'actions qui n'ont plus qu'un droit aux bénéfices annuels (actions de jouissance). Ce remboursement est effectué par voie de prélèvement sur les bénéfices nets ou sur la réserve. Il ne constitue pas une dette sociale et comme il représente une partie des bénéfices, il ne doit donner lieu à aucune déduction.

L'exploitation plus intense des industries en temps de guerre entraîne un véritable surmenage pour l'outillage, employé presque sans arrêt (suppression du repos hebdomadaire, équipes de nuit, qu'autorise la loi de 1916).

De même des installations nouvelles ont été faites en vue de la guerre : création d'usines de munitions, etc. A la fin des hostilités, les bâtiments, le matériel, construits en vue d'une utilisation spéciale et temporaire, perdront souvent une partie ou la totalité de leur valeur. L'amortissement « par le fait d'installations ou de dépenses spéciales effectuées en vue de fournitures de guerre » est prévu par l'article 3.

Le taux des amortissements pour cause de guerre (art. 3, al. 2, 1^o) dépend de la durée des hostilités et de la dépréciation éventuelle à la signature de la paix. Il est assez difficile à calculer, en raison de l'imprécision de ces données et il peut être assez élevé.

Pour couper court aux fraudes qui pourraient exagérer le chiffre des amortissements autorisés par la loi, l'article 15 permet de reprendre, comme bénéfice supplémentaire réalisé pendant la dernière année d'imposition, les sommes représentant un amortissement exagéré.

Une dernière déduction très équitable est admise par l'article 3. Un industriel qui réalise des bénéfices de guerre possède, en outre, une usine en pays envahi. La Chambre des députés l'autorisait à ajourner sa déclaration jusqu'à l'époque où il pourrait évaluer la perte subie par cette dernière usine. Sur rapport de M. Aimond, le Sénat a intro-

duit dans la loi la déduction immédiate de l'intérêt et de l'amortissement des capitaux engagés en pays envahis ou sinistrés. L'intérêt est fixé forfaitairement à 6 0/0. La base du forfait comprend uniquement la somme des capitaux employés dans les pays envahis. Le capital et l'amortissement déclarés pourront être rectifiés, par le contribuable ou l'Administration, pendant une année, à partir de la cessation des hostilités (art. 15).

Le bilan servant de base au calcul des bénéfices imposables doit être établi pour chaque entreprise. Mais l'article 3 contient une disposition équitable permettant la compensation des bénéfices d'un établissement avec les pertes d'un autre.

Article 3, al. 4 : « Pour la comparaison du bénéfice normal avec celui qui a été réalisé au cours de la période de guerre, les bénéfices à comparer sont constitués par la totalisation des produits nets des diverses entreprises exploitées en France par un même contribuable, sous déduction, s'il y a lieu, des pertes résultant d'un déficit d'exploitation dans certaines de ses entreprises. »

Les pertes affectant des éléments de la fortune personnelle du contribuable non employés dans son entreprise n'entrent naturellement pas en ligne de compte (baisse de valeurs mobilières, pertes de loyers, etc...)

D'après l'article 3 *in fine*, l'intermédiaire qui se contente de rétrocéder un contrat en prélevant une remise n'a pas droit aux déductions ci-dessus étudiées. L'absence de risques et de capitaux, le caractère accidentel de ces occupations, rend ces intermédiaires moins intéressants. Ils ont souvent réalisé, sans mal et sans risques, d'énormes bénéfices. Ils n'ont droit qu'à la déduction de 5.000 francs représentant à forfait le bénéfice normal.

Pour la détermination de la matière imposable, le législateur a voulu éviter au contribuable des mesures vexatoires. Il s'en rapporte, en principe, à la bonne foi des imposables, sauf à vérifier leurs dires. La loi du 1^{er} juillet 1916 a adopté le système de la déclaration obligatoire et contrôlée.

Le ministre des Finances exposait ainsi au Sénat, dans la séance du 26 mai 1916, les motifs de l'obligation de la déclaration.

« Nous considérons cette déclaration comme indispensable. Nous ne pourrions pas assurer l'exécution de la loi, si on ne nous donne pas des moyens d'investigation. Comme il s'agit de bénéfices extraordinaires, nous n'avons pas d'éléments certains, en dehors d'une déclaration que nous pourrions contrôler... C'est un devoir légal autant que moral de faire la déclaration et ceux qui ne le feraient pas manqueraient au respect qu'ils doivent à la loi. »

La déclaration est obligatoire pour toutes les catégories d'imposables. La loi de 1916 contient deux articles à ce sujet mais c'est pour distinguer, non dans le principe de l'obligation mais dans les énonciations de la déclaration.

Pour les fournisseurs non patentés, les intermédiaires et les bailleurs de fonds, la déclaration porte sur le bénéfice exceptionnel réalisé par le déclarant, pendant la période du 1^{er} août 1914 au 31 décembre 1915, puis pendant chaque période annuelle consécutive, sous la déduction de 5.000 francs, la seule, on le sait, dont bénéficie cette catégorie d'imposables. Le contribuable doit indiquer à quel titre il a réalisé ce bénéfice.

Seuls, ceux dont le bénéfice exceptionnel ne dépasse pas 5.000 francs sont dispensés de la déclaration.

Ceux qui possèdent une exploitation, c'est-à-dire les patentés et les propriétaires de mines doivent faire une déclaration plus détaillée contenant le calcul du bénéfice imposable. Pour les patentés d'avant-guerre, la déclaration comprend tant le bénéfice normal que le bénéfice net et, par voie de différence, le bénéfice supplémentaire. La déclaration comporte quatre parties :

1^o Le bénéfice net réalisé pendant la période à laquelle se rapporte l'imposition, calculé suivant les règles étudiées plus haut, avec les déductions pour

frais généraux charges sociales, amortissements ordinaires et supplémentaires, réserve légale.

2° Le bénéfice normal, bénéfice net moyen des trois dernières années qui ont précédé le 1^{er} août 1914. Ce bénéfice normal doit être indiqué distinctement à l'égard de chaque exploitation.

La loi de 1916 laisse d'ailleurs au contribuable qui ne veut pas faire connaître au fisc ses bénéfices réels d'avant-guerre la faculté d'opter pour un chiffre forfaitaire : 30 fois le principal de la patente, sans que ce chiffre puisse être inférieur à 5.000 francs ou à 6 0/0 des capitaux engagés.

En l'absence de précision dans la loi du 1^{er} juillet 1916, l'administration des Contributions directes prenait, comme patente de base, celle de la période de guerre prévue par l'article 22 de la loi.

Il en résultait que si l'article 22 touche les patentables d'une patente très élevée, quand le chiffre de leurs fournitures est important, leur situation devenait plus favorable pour l'assiette de la contribution sur les bénéfices de guerre, puisqu'en multipliant par 30 le principal de cette patente, on grossissait le chiffre du bénéfice normal moyen à déduire du bénéfice réalisé pendant la guerre.

Cette interprétation a été condamnée par la loi du 2 juin 1917 : « Pour l'application de l'article 5 de la loi du 1^{er} juillet 1916, le principal de la patente susceptible de servir de base à l'évaluation

forfaitaire du bénéfice normal doit s'entendre de la moyenne des principaux de la patente se rapportant aux trois années antérieures à 1914.

« Si le contribuable n'a été patenté que postérieurement au 1^{er} janvier 1911, l'évaluation forfaitaire du bénéfice normal sera effectuée d'après la moyenne des principaux de la patente imposée jusqu'au 1^{er} août 1914. »

La loi du 2 juin 1917 a un effet rétroactif : il en résulte que toutes les déclarations antérieures établies sur le forfait de 30 fois le principal de la patente, basé sur celle de la période d'imposition, doivent être annulées et établies d'après la base nouvellement fixée.

3° L'excédent qui constitue les bénéfices supplémentaires, énoncé distinctement par exploitation.

4° Les sommes déduites pour la réserve légale et pour les amortissements habituels ou supplémentaires.

L'article 5 oblige les exploitants de mines, comme les autres patentés ayant réalisé des bénéfices de guerre, à faire la déclaration et dans les mêmes formes. D'après les articles 9 et 10 les exploitants de mines sont imposés sur l'excédent du produit net de la période imposable, par rapport au produit net normal correspondant aux trois exercices antérieurs au 1^{er} août 1914, tel qu'il est fixé en vue de la perception de la redevance propor-

tionnelle établie par l'article 3 de la loi du 21 avril 1810.

Cet article 33 a été modifié par l'article 4 de la loi de finances du 8 avril 1910. D'après ce texte, toutes les fois (et c'est le cas le plus fréquent) que la concession est exploitée par une Société anonyme ou en commandite ou à parts d'intérêts, dont les dividendes sont déterminés par délibération des conseils d'administration ou des assemblées générales, c'est le dividende distribué qui sert de base, non seulement à l'impôt de 4 0/0 sur le revenu (loi du 29 juin 1872), mais aussi à la redevance proportionnelle de 6 0/0 (et de 2 0/0 depuis la loi du 30 décembre 1916, art. 7) du produit net de l'exploitation de la concession pendant l'année précédente. A défaut de délibération sur la distribution des dividendes, le bénéfice imposable est évalué directement par les ingénieurs des mines et l'article 23 de la loi du 21 avril 1810 reste applicable.

Les dividendes étant déterminées par ces délibérations, on ne voit guère l'utilité d'imposer aux exploitants de mines une déclaration pour la contribution sur les bénéfices de guerre.

La redevance proportionnelle remplace la patente; l'évaluation forfaitaire à 30 fois le principal de la patente ne se conçoit donc pas ici; sauf pour les exploitations accessoires assujetties à la patente.

Par contre, on doit admettre, pour les exploitants de mines, la faculté de choisir le forfait de 5.000 fr. ou de 6 0/0 des capitaux engagés.

La déclaration doit être faite dans les deux mois suivant le soixantième jour après la promulgation de la loi, pour les bénéfices de la première période du 1^{er} août 1914 au 31 décembre 1915. Pour les années suivantes, elle doit être fournie dans le premier trimestre de l'année subséquente.

L'article 6 prévoit des délais supplémentaires pour la déclaration, pour les deux cas suivants :

1° Si le bilan de l'imposable ne cadre pas avec l'année normale.

2° Si le contribuable, mobilisé ou non, est dans l'impossibilité de souscrire sa déclaration dans le délai normal (héritiers, assujettis des pays envahis).

La demande de prolongation est adressée avec les motifs, au Directeur général des Contributions directes, trente jours au moins avant l'expiration du délai légal. La demande est soumise à la Commission du premier degré. Si elle rejette le motif de prolongation invoqué, l'assujetti en est averti par lettre recommandée, avec avis de réception. Il doit alors produire sa déclaration dans le délai normal, s'il reste encore plus de quinze jours au moment de la réception de cet avis, au cas contraire, dans les quinze jours de la notification.

Quand la Commission constate que l'empêchement a pris fin, le Directeur des Contributions directes prévient l'intéressé par lettre recommandée, avec avis de réception. Il a un délai de trois mois à partir de la réception de cet avis, pour produire sa déclaration.

Les assujettis, mobilisés ou non, qui n'auraient pu fournir leur déclaration dans les délais normaux, pourront le faire, au plus tard, dans les trois mois qui suivront la cessation des hostilités (1).

Les déclarations se font dans la même forme que celles relatives à l'impôt sur le revenu. Elles sont rédigées sur des formules déposées dans les mairies, certifiées exactes par les déclarants et adressées au Directeur des Contributions directes du département du principal établissement ou du Siège social.

En l'absence de résidence en France des fournisseurs non patentés ou des intermédiaires, le lieu de l'imposition serait celui où a été passé le marché qui donne lieu à la taxe.

En cas d'empêchement du contribuable, elles peuvent être faites par mandataire.

Il en est délivré récépissé avec la date où elle est parvenue.

En cas de décès de l'assujetti, ses héritiers sont

(1) Décret du 3 août 1916, *J. O.* du 6 août 1916.

tenus solidairement de ses obligations. Mais, d'après les déclarations faites à la Chambre par le Directeur général des Contributions directes, l'impôt de mutation par décès ne peut pas être perçu cumulativement avec la contribution sur les bénéfices de guerre, et il est restituable (loi du 1^{er} janvier 1912), s'il a été perçu par double emploi (1).

La déclaration n'est obligatoire que pour les imposables. Toute personne dont le bénéfice exceptionnel ressort à zéro après les déductions autorisées par la loi, en est dispensée. Mais elle peut faire une déclaration négative, d'ailleurs facultative (art. 9).

A défaut de déclaration souscrite dans le cas où elle était obligatoire, le contribuable est invité à se présenter devant la Commission départementale. Si, un mois après la réception de cet avis, il n'a pas fait de déclaration, il sera taxé d'office. S'il a souscrit une déclaration négative contraire à la réalité, il est frappé d'une surtaxe de moitié de l'impôt exigible. La pénalité est du dixième, s'il n'a fait aucune déclaration alors qu'il y était tenu.

L'examen et le contrôle des déclarations, ainsi que la taxation d'office, sont effectués par une Commission départementale.

(1) Chambre, séance du 30 juin 1916, *J. O.*, Débats parlement., p. 1468.

Pour le taux de la contribution sur les bénéfices de guerre plusieurs systèmes ont été proposés au cours des travaux préparatoires. Dans le projet du Gouvernement, l'impôt affectait le caractère progressif, son taux s'élevant avec l'importance du bénéfice exceptionnel ou supplémentaire imposable.

La Chambre des députés avait accepté le principe de la progression, mais en en ajoutant une autre. Dans le texte qu'elle avait voté, la contribution comportait un double tarif progressif, l'un d'après l'importance absolue du bénéfice imposable, l'autre d'après son importance relative, c'est-à-dire d'après la proportion existant entre le bénéfice d'avant-guerre et le bénéfice imposable. Il avait paru naturel et équitable de ne pas frapper de la même contribution un même bénéfice de guerre de 100.000 francs, par exemple, mais de distinguer suivant que celui d'avant-guerre était, par exemple, de 5.000 francs ou déjà de 100.000 francs.

Ce système de double tarif progressif n'a pas prévalu. Le Sénat a substitué un taux uniforme, mais beaucoup plus élevé de 50 0/0 du bénéfice imposable.

Le taux adopté par le Sénat est passé dans la loi du 1^{er} juillet 1916. Il était permis de regretter l'abandon du système progressif, conforme aux principes généraux de la législation fiscale française la plus récente.

La loi du 30 décembre 1917 y est revenu. Pour des motifs d'ordre surtout budgétaire, le taux de la contribution a été élevé de 60 0/0, pour les bénéfices imposables dépassant 100.000 francs.

A 70 0/0 pour ceux qui dépassent 250.000 francs.

A 80 0/0 pour ceux qui dépassent 500.000 francs.

Avec les taux si énormes de 50 à 80 0/0, la contribution sur les bénéfices de guerre prend la physionomie d'un partage de bénéfices entre l'industriel et l'Etat, et même d'une reprise presque intégrale parfois des bénéfices de guerre envisagés comme revenus dus à la conjoncture sociale.

Les principes d'assiette étant analogues à ceux de l'impôt sur le revenu, établi par la loi du 15 juillet 1914, il eût été logique de charger du contrôle et de la taxation d'office pour la contribution sur les bénéfices de guerre, les mêmes agents que pour l'impôt sur le revenu, c'est-à-dire les contrôleurs des Contributions directes.

Mais le ministre des Finances a obtenu du Parlement que ces agents fussent dispensés de cette mission, en raison de l'accroissement du travail résultant pour eux de l'établissement de l'impôt sur le revenu et de la mobilisation d'un grand nombre d'entre eux.

Cette tâche a été confiée à une Commission siégeant au chef-lieu de chaque département. Elle comprend comme membres :

Le Trésorier payeur général,

Le Directeur des Contributions directes,

Le Directeur des Contributions indirectes,

Le Directeur de l'Enregistrement,

Le Directeur des Douanes, ou un agent supérieur délégué par lui.

Elle est présidée par le chef du service le plus ancien en grade. Un agent des Contributions directes, désigné par le Directeur, remplit les fonctions de secrétaire, avec voix délibérative.

Un arrêté du ministre des Finances peut instituer, dans un même département, plusieurs Commissions, dont il fixe le siège et la circonscription. Elles sont composées d'agents supérieurs de chacune des Administrations ci-dessus désignés par leur Directeur.

Il a été formé sept Commissions pour Paris et le département de la Seine.

A la différence de la Commission supérieure, la Commission départementale se compose exclusivement de fonctionnaires, à l'exclusion de tout industriel ou commerçant. Le législateur a voulu éviter de constituer les négociants juges de leurs concurrents et le secret des affaires commerciales a paru mieux garanti par l'attribution du contrôle à des fonctionnaires tenus par le secret professionnel.

Sans doute le personnel administratif n'est-il

pas toujours au courant de la comptabilité commerciale. Mais, à cet égard, la présence du Directeur de l'Enregistrement assure à la Commission une compétence suffisante, car l'Administration de l'Enregistrement est habituée à déchiffrer les bilans des entreprises commerciales; elle exerce un droit de communication dans tous les sièges des Sociétés; elle contrôle leur comptabilité en vue de la perception de l'impôt du timbre, de l'impôt de transmission et de l'impôt sur le revenu des actions et des obligations.

La tâche de la Commission est double : examiner et contrôler les déclarations, taxer d'office.

Si la déclaration souscrite ne lui paraît pas sincère, elle en avise l'intéressé. Elle le convoque et peut lui demander communication de tous les documents de nature à justifier les bases d'imposition; elle peut aussi demander communication de tous les documents utiles, aux administrations de l'Etat, des départements et des communes. Ces documents seront principalement les marchés passés, les livres, etc.

Mais ces vérifications ne peuvent avoir lieu que chez les assujettis et en présence de ceux-ci (art. 8, al. 32).

La Commission départementale ne dispose d'ailleurs pas de pouvoirs judiciaires lui permettant de contraindre les intéressés à produire ces documents.

La seule sanction du refus opposé aux vérifications sur place sera la taxation d'office (1).

C'est là la procédure dite amiable. Si les explications fournies par l'intéressé ne satisfont pas la Commission, elle procède à une nouvelle enquête, qui est la procédure obligatoire.

Le contribuable est invité, par lettre recommandée, à se présenter devant la Commission, dans le mois de la réception, pour se faire entendre sur les points contestés. Elle peut proroger ce délai. La Commission indique dans cette lettre le montant des bénéfices qu'elle croit imposables.

Le contribuable peut présenter des observations orales ou des mémoires. Il peut se faire assister d'un conseil (2).

Après l'accomplissement de ces formalités, la Commission fixe les bases de l'imposition, par décision motivée. Elle est notifiée à l'intéressé, qui a un mois pour se pourvoir devant la Commission supérieure.

En cas de pourvoi, il est sursis à l'inscription au rôle, jusqu'à décision de la Commission supérieure.

Le projet déposé par M. Joseph Thierry sur le bureau de la Chambre, le 22 juin 1917, supprimait

(1) Circulaire du 8 décembre 1916, § 24.

(2) Circulaire du 8 décembre 1916, § 24.

l'effet suspensif des pourvois. L'appelant devait payer la moitié des droits dont il est redevable, sauf rectification ultérieure. (1)

A défaut de déclaration fournie après mise en demeure, la Commission départementale procède à la taxation d'office.

Grâce à sa composition, la Commission départementale parvient facilement à trouver certaines catégories de contribuables qui n'ont pas souscrit de déclaration.

1° Les Sociétés par la déclaration d'existence et le dépôt aux greffes des statuts, formalités qui sont obligatoires.

2° Les exploitants de mines, par les formalités préalables à la concession.

3° Les commerçants et les industriels, par l'inscription à la patente.

Pour les industriels ou commerçants, fournisseurs occasionnels, c'est déjà plus difficile, mais un contrôle dans les bureaux des Ministères permet d'empêcher la dissimulation des titulaires occasionnels des marchés et surtout des sous-traitants. Les intermédiaires sont surtout très difficiles à découvrir.

(1) La loi du 20 mars 1920, art. 1^{er}, parue en cours d'impression, autorise la mise en recouvrement des sommes dues d'après la déclaration, avant toute décision de la Commission.

A l'égard des assujettis qu'elle a ainsi retrouvés, la Commission détermine, de la manière suivante, les bénéfices imposables :

1° Pour les non patentés, bénéficiaires de marchés de fournitures, intermédiaires, personnes interposées, etc., elle a recours aux éléments recueillis par les services publics et, notamment, aux marchés (art. 9, al. 4).

2° Pour les exploitants de mines, par la comparaison des produits nets, d'avant et pendant la guerre, qui servent de base à la redevance proportionnelle.

3° Pour les Sociétés, par la comparaison des bilans.

Art. 9, al. 6. — « Pour les sociétés soumises à la publication de leurs bilans, par la comparaison des bilans des trois exercices antérieurs au 1^{er} août 1914 avec celui de l'exercice imposable. »

Al. 7. — « Pour les patentés et les sociétés non soumises à la publication de leurs bilans, d'après les éléments dont dispose la Commission. »

Le nombre des sociétés obligées de publier leurs bilans est très restreint. Ce sont les sociétés de capitalisation, d'assurances sur la vie et entreprises analogues. La loi a, sans doute, entendu viser ici les sociétés qui sont tenues de communiquer leur bilan aux actionnaires, c'est-à-dire les sociétés anonymes et les sociétés en commandite par actions.

4° Les simples patentés et les autres sociétés sont taxés d'après les éléments dont dispose la Commission : renseignements obtenus auprès des différentes Administrations, vérifications sur place en présence et du consentement des intéressés, comparaison avec des industries de même nature dont le bilan aura été communiqué, etc.

La taxation d'office suppose que la Commission fait, à la place de l'assujetti, tout le travail que celui-ci aurait dû condenser dans sa déclaration. Elle doit donc tenir compte des déductions normales ou exceptionnelles autorisées par la loi.

Elle ne peut évaluer le bénéfice normal d'avant-guerre à un chiffre inférieur à 5.000 francs ou à 6 0/0 des capitaux engagés ou à 30 fois le principal de la patente, le forfait de 5.000 francs étant seul applicable aux fournisseurs non patentés et aux intermédiaires.

La taxation établie par la Commission est notifiée à l'intéressé, par les soins de l'administration des Contributions directes, par lettre recommandée indiquant, pour chaque exploitation, les chiffres arrêtés par la Commission, pour :

1° Le bénéfice net;

2° Le bénéfice normal;

3° L'excédent, constituant la base de la taxation, du bénéfice net sur le bénéfice normal.

La notification est faite au domicile réel ou élu, au siège social s'il s'agit d'une société.

Du jour de la réception de la notification, l'intéressé a un délai d'un mois pour se pourvoir devant la Commission supérieure. C'est à lui de faire la preuve du chiffre exact de ses bénéfices exceptionnels ou supplémentaires (art. 10, al. 2).

Passé ce délai, la décision de la Commission départementale est définitive.

La Commission supérieure est appelée à statuer sur les pourvois formés par les contribuables ou par le directeur des Contributions directes contre les décisions de la Commission départementale qui ont rectifié les déclarations spontanées ou taxé d'office.

La Commission supérieure siège au ministère de l'Intérieur et est ainsi composée :

Un président de section du Conseil d'Etat, désigné par le ministre de la Justice, préside la Commission;

Deux conseillers d'Etat en service ordinaire, désignés par le ministère de la Justice;

Deux conseillers maîtres à la Cour des Comptes, désignés par le ministre des Finances;

Deux inspecteurs des Finances, désignés par le ministre des Finances;

Le directeur général des Contributions directes et un administrateur des Contributions directes désigné par le ministre des Finances.

Dix représentants élus du commerce, désignés par la réunion des présidents des Chambres de commerce, ou, à défaut, par le ministre du Commerce et de l'Industrie.

Les fonctions de rapporteurs sont exercées par des auditeurs au Conseil d'Etat, désignés par le ministre de la Justice, et par des auditeurs à la Cour des Comptes, désignés par le ministre des Finances.

Un ou plusieurs employés supérieurs de la direction générale des Contributions directes, désignés par le ministre des Finances, remplissent les fonctions de secrétaires.

L'expérience et l'impartialité des membres de la Commission, composée à la fois d'agents des Finances, de commerçants et de membres de tribunaux administratifs, sont de nature à donner aux contribuables le maximum de garanties. On peut cependant déplorer l'absence du directeur général de l'Enregistrement, seule administration ayant une compétence particulière pour examiner les bilans des sociétés dont les lois fiscales, sur le timbre notamment, imposent le dépôt entre les mains de ses agents. On peut, par contre, critiquer la présence de représentants de l'administration des

Contributions directes, dans un tribunal où elle est à la fois juge et partie, puisqu'il s'agit d'examiner une décision de la Commission départementale à laquelle ses agents ont collaboré.

La procédure du recours devant la Commission supérieure est réglée par l'article 11 de la loi du 1^{er} juillet 1916 et par le décret du 12 juillet 1916.

Le délai d'appel par l'intéressé ou l'Administration est d'un mois, à partir de la notification de la décision de la Commission départementale.

L'intéressé adresse au secrétaire de la Commission supérieure ou de la Commission départementale une requête sur timbre, accompagnée de la notification de la décision, elle doit indiquer ses noms et domicile, préciser les éléments de la contestation et fournir les justifications nécessaires. Ce document sera la base de l'examen de la Commission supérieure. Il en est délivré récépissé.

Est considéré comme un recours devant la Commission supérieure l'avis par lequel un contribuable fait connaître qu'il maintient sa déclaration, en réponse à la notification de la Commission départementale.

L'appel émanant du directeur des Contributions directes doit être porté à la connaissance du contribuable, qui peut, dans les dix jours, prendre communication du dossier de l'affaire au secrétariat de la Commission supérieure. Un second délai de

quinze jours lui est accordé pour produire des observations (1). A l'expiration des vingt-cinq jours, il peut être passé outre pour examen et décision. Ce délai est manifestement trop court. L'appréciation des bilans peut soulever des difficultés impossibles à résoudre en si peu de temps.

Un rapporteur, désigné pour chaque affaire par le président de la Commission supérieure, instruit l'affaire. Il transmet la requête au ministre des Finances et lui demande communication de tous documents utiles, et notamment de l'avis de la Commission départementale.

Le rapporteur peut demander à la Commission d'ordonner un supplément d'instruction. Il est procédé par la Commission départementale (décret du 12 juillet 1916, art. 5) ou par tout autre service ou fonctionnaire désigné par la Commission supérieure.

A la différence de la Commission départementale, la Commission supérieure est un véritable tribunal. Ses décisions possèdent la force exécutoire.

En conséquence, si elle ordonne des vérifications sur place, elles peuvent, semble-t-il, être opérées

(1) Décret du 12 juillet 1916, article 4.

contre le gré des intéressés, notamment pour la constatation des moyens de production (1).

Le rapporteur donne lecture de son rapport à l'audience de la Commission supérieure.

La Commission est divisée en deux sections, dont chacune comprend, outre le président de section au Conseil d'Etat, un conseiller d'Etat, un conseiller maître à la Cour des Comptes, un inspecteur des Finances, l'un des deux agents des Contributions directes, trois des membres commerçants.

La présence de huit membres au moins est nécessaire pour la validité des décisions de la Commission. Les décisions sont prises à la majorité des voix, celle du président est prépondérante, en cas de partage. Les rapporteurs ont voix délibérative dans les affaires qu'ils ont instruites.

Les décisions de la Commission supérieure doivent être motivées. Elles mentionnent les noms des membres qui ont délibéré, les noms et qualités des parties, leurs conclusions et le visa des pièces principales. Elles sont signées par le président, le rapporteur et le secrétaire.

Elles sont notifiées à l'intéressé par lettre recommandée et au secrétariat de la Commission dépar-

(1) Cf. Rapport Aimond au Sénat, p. 271.

tementale, qui en délivre au directeur des Contributions directes les extraits nécessaires à l'établissement du rôle.

Les décisions de la Commission supérieure sont rendues définitivement et en dernier ressort. Elles ne sont susceptibles que d'un recours pour excès de pouvoir ou violation de la loi devant le Conseil d'Etat (art. 11, al. 7), par exemple pour irrégularité substantielle ou absence de motifs de la décision.

D'après l'article 16, al. 1^{er}, « les rôles de la contribution extraordinaire sont établis et le recouvrement en est poursuivi comme en matière de contributions directes ».

Il faut donc suivre ici les règles ordinaires : rôle rendu exigible et publié par le préfet, avertissement individuel, sous enveloppe fermée, comme en matière d'impôt général sur le revenu (art. 18); poursuites dans les conditions établies par la loi du 17 brumaire an V; privilèges sur le revenu des immeubles et sur les meubles.

L'article 16 a établi, pour le paiement de la contribution sur les bénéfices de guerre, des règles exceptionnelles.

« Art. 16, al. 2. — Le paiement des cotisations est exigible par quart, de deux mois en deux mois, à partir du premier jour du mois qui suit la publication du rôle pour l'impôt afférent à la période

du 1^{er} août 1914 au 31 décembre 1915 et de trois mois en trois mois pour les autres exercices. »

Les contribuables de la première catégorie, c'est-à-dire les non patentés, les intermédiaires, les bénéficiaires de marchés qui les repassent à un sous-traitant, doivent payer l'intégralité de la contribution dans cette période en quatre fractions ou en une fois.

Pour les contribuables de la seconde catégorie, sociétés patentés, propriétaires de mines, la loi de 1916 pose une règle tout à fait anormale en matière d'impôts directs.

Art. 16, al. 3. — « Toutefois, pour toutes les sociétés ou les personnes patentées ou passibles de la redevance des mines visées aux alinéas 4 et 5 de l'article 1^{er}, les deux derniers quarts de la contribution afférente à chaque exercice d'imposition ne seront exigibles que six mois après l'expiration du dernier exercice de la période pour laquelle la contribution extraordinaire est instituée. Dans ces six mois, en cas de déficit par rapport au bénéfice normal, révélé par un des bilans de la période de guerre, le contribuable aura droit, sur la présentation de toutes ses feuilles d'imposition relatives à la contribution, à une détaxe correspondant à l'importance de ce déficit. La détaxe sera calculée en appliquant, au montant de ce déficit, la moyenne

des taux effectifs des contributions des différents exercices. »

« Le montant de la détaxe sera déduit de celui des impositions restant dues sur les exercices précédents, sans qu'en aucun cas il puisse y avoir lieu à répétition au bénéfice du contribuable. »

Cette disposition permet d'éviter un résultat choquant. Un industriel ou un commerçant réalise des bénéfices élevés pendant une ou deux périodes, puis il subit des pertes importantes et, à la fin de la guerre, compensation faite des gains et des pertes, les premiers dépassent à peine les secondes ou même leur sont inférieurs. La disposition de l'article 16 permet de compenser, dans une certaine mesure, au point de vue de la contribution, les pertes et les gains et d'éviter qu'un contribuable, après avoir intégralement payé la taxe sur les bénéfices élevés de deux périodes, ne se trouve, par suite de déficits ultérieurs, avoir été imposé sur un chiffre bien supérieur à la totalité de ses bénéfices effectifs.

Au début d'octobre 1917, M. Labroue avait déposé sur le bureau de la Chambre une proposition de loi tendant à modifier le mode de paiement de la taxe. Aux termes de cette proposition, les imposables pouvaient obtenir un sursis quinquennal, deux fois renouvelable, au paiement de leur contribution, moyennant un intérêt annuel égal au taux de

l'escompte de la Banque de France, augmenté de 3 0/0.

Le but de cette proposition était de stimuler les industriels qui verraient, dans leurs bénéfices de guerre, non une fin, mais un moyen de ménager la transition vers l'état de paix et d'apporter des ressources nouvelles au Trésor.

L'article 17, al. 1^{er} prévoit un autre délai supplémentaire :

« Les sociétés, les personnes passibles de la contribution des patentes, ainsi que les exploitants d'entreprises assujetties à la redevance proportionnelle de l'article 33 de la loi du 21 avril 1810 qui justifieront avoir employé, avant le 1^{er} avril 1916, en améliorations ou extensions de leur entreprise, une partie ou la totalité des bénéfices exceptionnels ou supplémentaires taxés par la présente loi, pourront être autorisés à s'acquitter des impôts afférents aux bénéfices ainsi employés en trois annuités, le point de départ de ces annuités étant l'année d'émission des rôles. »

En imposant les bénéfices de guerre, la loi ne peut évidemment tenir compte de ce que le contribuable n'a pas conservé ces bénéfices en espèces et les a employés; mais, d'autre part, il est d'un intérêt général que les entreprises travaillant pour la guerre se développent et améliorent sans cesse

leur outillage. L'octroi d'un délai de paiement permet à l'industriel d'employer sans crainte ses disponibilités à des améliorations ou extensions de son entreprise et de s'acquitter le jour où elles produisent de nouvelles disponibilités.

La loi n'accorde pas cette faculté aux non patentés et aux intermédiaires; elle n'a pas de faveurs pour ces commerçants occasionnels.

C'est la Commission départementale qui prononce sur la demande de délai, sauf pourvoi à la Commission supérieure.

Pour l'exercice du privilège du Trésor et la prescription triennale, chacune des annuités est considérée comme une contribution distincte (art. 17, al. 3).

Toutes les annuités deviennent immédiatement exigibles en cas de faillite, liquidation judiciaire, cession ou cessation de l'entreprise.

L'article 18 soumet au secret professionnel toute personne appelée à intervenir dans l'établissement, le recouvrement, le contentieux de l'impôt. Les extraits de rôles ne peuvent être délivrés qu'au contribuable lui-même (art. 19). Tous avis et communications concernant la contribution sur les bénéfices de guerre doivent être transmis sous enveloppe fermée (art. 18).

En raison de l'importance de son chiffre et de la complication des éléments qui concourent à son

assiette, la contribution sur les bénéfices de guerre encourage les fraudes et les dissimulations. Pour échapper à l'impôt, le contribuable peut envisager trois partis :

1° Ne pas souscrire de déclaration ou la produire tardivement;

2° Ne souscrire qu'une déclaration incomplète;

3° Dissimuler frauduleusement tout ou partie de la matière imposable.

Le législateur a pris des mesures rigoureuses contre ces trois procédés de résistance.

L'obligation de la déclaration dans le délai légal est sanctionnée par une majoration de la contribution de 10 0/0 et par la taxation d'office. La taxation d'office suppose une mise en demeure préalable de la Commission départementale, avec délai d'un mois. D'ailleurs, il faut rappeler que la pénalité n'atteint pas ceux qui ne sont pas tenus de fournir une déclaration positive. Les mobilisés et les contribuables résidant dans la zone des opérations ou en pays envahi n'encourent pas l'amende de retard, même s'ils n'ont pas déposé une demande de prorogation en temps utile. C'est ce qui ressort de la discussion devant le Sénat, à la séance du 26 mai 1916. De même, en cas de décès du contribuable, ses héritiers qui ignorent ses bénéfices n'en-

courent pas la pénalité à défaut de déclaration dans le délai normal (1).

C'est à l'Administration d'établir, devant la Commission départementale, que le contribuable en retard ne pouvait invoquer ni un cas de force majeure, ni une prorogation de délai.

Les omissions et les insuffisances dans les déclarations doivent être distinguées, la sanction n'étant pas la même.

L'insuffisance suppose une déclaration inexacte. Un intermédiaire qui a touché une commission de 10.000 francs, par exemple, déclare n'avoir reçu que 5.000 francs.

L'omission consiste à ne déclarer que l'une des opérations qui donnent lieu à la contribution.

Qu'elle soit occasionnée par la mauvaise foi ou par des erreurs de comptabilité, l'omission est moins sévèrement réprimée que l'insuffisance. Elle ne donne lieu qu'à la perception d'un droit simple. L'Administration a une année entière à partir de celle où cessent les hostilités, pour constater les omissions. Elle procède par voie de rôles supplémentaires. Les perceptions supplémentaires sont fixées par la Commission départementale.

(1) Chambre, séance du 29 juin 1916, *J. O.*, 30 juin 1916.

L'Administration peut, de même, réviser, outre les omissions, les réserves et les amortissements, en cas d'estimation exagérée. Les contribuables peuvent également demander à la Commission départementale une révision des amortissements insuffisants par exemple.

Les contribuables peuvent demander la révision pour des amortissements reconnus insuffisants. Mais ce qui a été payé en trop est restitué sous forme d'imputation sur le montant de l'impôt restant dû, à raison du dernier exercice imposable.

L'omission ne donne lieu qu'à une imposition supplémentaire, tandis que l'insuffisance est punie d'un demi-droit en sus.

Si le contribuable a souscrit une déclaration complète par le nombre des éléments, des marchés, etc... mais que l'estimation du bénéfice est reconnue insuffisante par la Commission départementale, la taxe est majorée de moitié pour la fraction du bénéfice non soumise à l'impôt, à la condition que la fraction du bénéfice soustraite à la déclaration soit supérieure à 10 0/0 du bénéfice total, y compris le bénéfice normal.

La loi du 1^{er} juillet 1916 ne veut réprimer que les insuffisances résultant d'une intention frauduleuse; d'après l'article 13, al. 2, la pénalité n'est pas applicable, lorsque l'erreur a été commise de bonne foi. C'est à l'Administration de prouver la

mauvaise foi, soit devant la Commission départementale, soit devant la Commission supérieure.

La loi de 1916 a établi des peines plus sévères contre les dissimulations frauduleuses.

Article 10. — « Tout contribuable qui, en employant des manœuvres frauduleuses pour se soustraire, en totalité ou en partie, à l'établissement de la taxe, aura, par l'emploi de l'une de ces manœuvres, dissimulé ou tenté de dissimuler ses bénéfices, sera puni d'un emprisonnement de trois mois à deux ans et d'une amende de 500 francs à 10.000 fr. ou de l'une de ces deux peines seulement.

Il faut donc distinguer la mauvaise fois génératrice de l'insuffisance, et la fraude caractérisée, punie de peines correctionnelles. Les manœuvres frauduleuses doivent être entendues des mêmes faits que pour le délit d'escroquerie défini par l'article 405 du Code pénal.

Par suite de leur caractère administratif, les Commissions de contrôle ne sont pas compétentes pour juger ces faits délictueux. Ils sont poursuivis par le ministère public, sur la dénonciation de l'administration des Contributions directes.

Les circonstances atténuantes peuvent être accordées au prévenu.

L'article 21 applique les dispositions de l'article 1167 du Code civil aux actes faits par le contribuable en fraude des droits de l'Etat depuis le

13 janvier 1916 : Il s'agit de l'annulation des actes frauduleux en vertu de l'action Paulienne. Cette disposition a été ajoutée au projet le 22 février 1916, lors de la discussion devant la Chambre (1). La date du 1^{er} janvier 1916 est celle du dépôt du projet du Gouvernement à la Chambre.

En vertu du principe des peines personnelles, l'amende et l'emprisonnement ne peuvent être prononcés contre les héritiers du contribuable. Mais si la condamnation à l'amende a été prononcée contre le *de cujus*, ses héritiers sont civilement responsables de cette dette comme de toutes celles de la succession.

Signalons, en terminant, les articles 22 et 23 de la loi du 1^{er} juillet 1916, qui ont eu pour but de proportionner la patente des fournisseurs à l'importance des fournitures livrées aux Administrations publiques.

(1) *Journal officiel*, 23 février 1916, p. 350.

CONCLUSION

L'imposition des plus-values est-elle légitime ?

**Ses difficultés d'application
et ses conséquences économiques**

Dans les législations fiscales contemporaines, l'imposition des plus-values se présente, avant tout, pour les Gouvernements, comme une ressource de plus pour équilibrer des budgets sans cesse croissants. Le développement des fonctions de l'Etat, la création de services d'hygiène, d'instruction, d'assistance, etc. augmentent de plus en plus les dépenses publiques. La guerre, avec ses répercussions financières et économiques durables, aggravera encore et pour longtemps cette situation budgétaire. Les villes, elles aussi, soit en vertu de lois leur imposant des services obligatoires, soit en vue d'opé-

raisons de voirie, de travaux publics qu'elles engagent de leur propre initiative, voient leurs budgets prendre des proportions qui égalent certains anciens budgets d'Etats.

Pour les ministres des Finances, pour les municipalités, les plus-values offrent une matière imposable intéressante et leur imposition permet de boucler les budgets menacés de déficit.

Mais dans les budgets modernes, les Gouvernements et les Parlements ne se contentent pas d'introduire des moyens empiriques de procurer des ressources à l'Etat. Les progrès de la science financière et le souci de l'opinion les entraînent à construire l'édifice fiscal sur des principes conformes à la justice et à la raison. De plus en plus, on demande à l'impôt autre chose qu'une recette budgétaire. On cherche à le conformer à l'équité fiscale, certains même à en faire une arme de transformation économique.

A cet égard, les plus-values ont paru aux hommes politiques, comme aux théoriciens de la science financière, une matière imposable idéale. Certaines richesses ne sont pas acquises par le travail. En les imposant, on atteint un bénéfice non gagné, qui peut paraître illégitime, puisqu'il n'est pas fondé sur le travail personnel et le contribuable peut supporter facilement une taxe même élevée, qui le laissera néanmoins en gain.

En outre, l'impôt des plus-values constitue, pour certains esprits, une arme économique destinée à modifier le régime de la propriété, ou, tout au moins, à enrayer la spéculation et l'inexploitation des biens, contrares l'une et l'autre à l'intérêt général.

En fait, d'ailleurs, les taxes sur les plus-values se présentent dans les législations positives et les propositions de lois, avec des modalités très diverses, soit au point de vue de la collectivité au profit de laquelle elles sont recouvrées, État, départements ou communes, soit au point de vue de la matière imposable, terrains, immeubles bâtis, fortune mobilière, soit au point de vue de leur caractère d'impôt direct ou de droit de mutation.

Ces modalités tiennent à la fois au principal but que se sont proposé les lois de finances ou les auteurs de propositions de lois, et aussi au fondement sur lequel ils ont établi le principe de la taxation des plus-values.

A cet égard, en effet, plusieurs justifications ont été proposées et suivant que l'une ou l'autre est adoptée, l'imposition affecte des caractères différents. On peut rattacher l'imposition des plus-values à l'un des trois systèmes suivants :

- 1° Imposition de la rente foncière;
- 2° Imposition suivant l'intérêt;
- 3° Imposition suivant les facultés contributives.

Dans la théorie des physiocrates, la terre seule peut fournir un « produit net », c'est-à-dire une quantité de richesses supérieure à celles qui ont été consommées pour la production. Ils partaient de cette observation pour préconiser un impôt unique sur le produit net, justifié par l'idée qu'il frappe, et sans incidence, le seul bénéfice réalisé sans travail ni capital.

Adam Smith, observant que les terres même non améliorées produisent une rente, proposait d'établir un impôt sur le loyer que le propriétaire perçoit pour l'usage du sol, qui constitue un véritable monopole. Cet impôt « frapperait sans incidence le propriétaire du sol, et ne ferait pas monter le loyer des maisons. Il tomberait tout entier sur le propriétaire du sol, qui agit toujours en monopoleur, et qui exige le loyer le plus fort qu'il soit possible de donner pour l'usage de son terrain ».

Le phénomène de la rente, observé par Adam Smith et minutieusement analysé par Ricardo, a, pour ces auteurs, une tout autre origine que le produit net des physiocrates. Tandis que le produit net était une libéralité de la nature, la rente, revenu procuré par la terre en sus du salaire du travail, de l'intérêt du capital et du profit de l'entreprise, découle, tout au contraire, de la rareté des terres. L'augmentation de la demande résultant de l'accroissement de la population oblige à cultiver

des terres naturellement moins fertiles ou moins bien situées. Les frais plus élevés de main-d'œuvre, d'engrais, de transport, augmentent le coût de la production pour ces terres. Comme les prix sur le marché sont uniformes et s'établissent sur la base du coût de production le plus élevé, le propriétaire du sol le plus fertile, dont le coût de production n'a pas varié, réalise un bénéfice qui est la rente.

Mais Ricardo rejette l'impôt sur la rente, parce que, dans l'impossibilité de déterminer la part de la rente dans le loyer ou le fermage, on est amené à taxer l'ensemble du loyer ou du fermage, c'est-à-dire non seulement la rente, mais l'intérêt, le profit du propriétaire : ce serait décourager la culture ou déterminer une hausse des produits agricoles.

Stuart Mill remarquait que la fortune des propriétaires fonciers tend automatiquement à s'accroître. « Le progrès ordinaire de la société dont la richesse augmente a une tendance de tout temps à accroître le revenu des propriétaires fonciers, à leur donner à la fois un revenu plus élevé et une plus forte proportion de la richesse de la communauté, indépendamment de tout trouble et de toute dépense de leur part. Ils deviennent plus riches, en quelque sorte en dormant, sans travailler, risquer, ni économiser. »

Partant de cette idée, Stuart Mill proposait de reprendre par un impôt périodique la plus-value

non gagnée, d'après une évaluation générale préalable de toutes les terres. Il laissait au propriétaire la faculté, s'il trouvait l'impôt trop élevé, de revendre la terre à l'Etat pour un prix égal au montant de l'évaluation originelle.

Dans la doctrine collectiviste, la rente ne constitue pas seulement un phénomène d'observation intéressant et susceptible de servir de base à un impôt équitable. La rente elle-même est attaquée. Dans son célèbre ouvrage, *Progrès et Pauvreté*, Henry George voit, dans l'appropriation individuelle de la rente, un véritable vol et l'unique cause de l'inégale répartition des richesses. Les taux des salaires et de l'intérêt sont déterminés par le rendement matériel de la dernière terre cultivée, celle qui ne donne pas de rente. La rente est l'excédent du produit des autres terres sur ce rendement minimum. La rente, le salaire et l'intérêt dépendent de la limite de culture, mais la rente s'accroît quand le salaire et l'intérêt diminuent.

Or, si chaque individu a un droit de propriété sur le produit de son travail, le droit à l'existence, égal pour tous, confère à tous un droit égal sur le sol, matière première indispensable de tout travail. Produit de l'activité commune, la rente ne peut légitimement faire l'objet d'une appropriation individuelle.

Certains disciples d'Henry George, poussant à bout les conclusions du système, ont préconisé la « nationalisation du sol ». En Angleterre, notamment, Alfred Russel Wallace a fondé, en 1881, la *Land Nationalisation Society* qui a pour objet de réaliser cette réforme.

Henry George n'allait pas aussi loin ou, du moins, il préférerait, à une mesure aussi radicale et aussi coûteuse qu'une expropriation en masse, une expropriation progressive par un impôt qui « pomperait » la plus-value déjà acquise, comme la rente future.

Il escomptait même, de cette reprise fiscale de la rente foncière, une ressource financière assez considérable pour permettre la suppression des impôts et laisser encore à l'Etat un excédent sur le produit des impôts existants, excédent qui serait affecté à l'amélioration du bien-être physique et moral de la nation.

Les législations positives n'ont pas dégagé les conséquences logiques intégrales des théories sur la rente foncière. Dans son *Budget speech* de 1909, le Chancelier de l'Echiquier, M. Lloyd George, s'est inspiré des idées de ses compatriotes pour justifier les taxes sur les plus-values insérées dans le *Finance Act* de 1910, mais avec leurs taux modestes, elles ne réalisent pas la reprise de la rente foncière préconisée par ses adversaires.

Au point de vue de la matière imposable, la réforme anglaise de 1910 porte la trace de l'influence des écrits sur la rente foncière. C'est elle seule, en effet, que frappent les taxes anglaises. Elles n'atteignent que les plus-values foncières, à l'exclusion des constructions édifiées sur le sol. Comme le produit net des physiocrates, le phénomène de la rente n'a été analysé par Stuart Mill et Ricardo que dans la terre.

La portée limitée des taxes anglaises, à cet égard, s'explique par l'influence des économistes anglais. Mais elles apparaissent insuffisantes et injustes. La rente différentielle, entendue de tout revenu qui excède le salaire, l'intérêt et le profit, est un phénomène général, qui existe en dehors des terrains agricoles, et se rencontre dans tous les domaines de la richesse.

Dans les villes, l'augmentation de la population et le développement industriel procurent aux propriétaires de terrains à bâtir et de maisons de rapport des plus-values et des augmentations de loyers indépendantes de leur activité personnelle : ce sont des rentes différentielles.

Dans l'industrie, le prix de deux objets identiques vendus sur un marché libre est constant. Cependant le coût de production n'est pas le même. Il diminue avec l'emploi intensif du machinisme,

avec la concentration, avec la division du travail, avec la situation de l'usine près d'une gare. Celui qui produit à un coût moindre et vend au même prix bénéficie d'un avantage supplémentaire, d'une rente différentielle.

L'inégalité des frais généraux, des frais de transport détermine également une rente dans le commerce.

Il n'est pas jusqu'aux meubles qui ne donnent lieu à des plus-values indépendantes de la volonté du propriétaire. Des valeurs mobilières s'élèvent en quelques jours à des cours fantastiques. Des œuvres d'art connues, classées et cotées depuis des années, parfois depuis des siècles, franchissent, en quelques mois, les enchères les plus inattendues.

Puisque le phénomène de la rente différentielle, des plus-values non gagnées, est général, il est injuste de frapper par l'impôt uniquement la rente foncière, la rente du sol. Tous les capitaux ou revenus non gagnés doivent y être également soumis, terrains, bâtiments, fonds d'industrie ou de commerce, valeurs mobilières, objets d'art.

Mais alors, la théorie de la rente constitue une base trop fragile à la taxation des plus-values, car elle revient à constater l'inégalité des coûts de production, l'existence d'un bénéfice indépendant de l'activité individuelle.

La rente est d'ailleurs un phénomène complexe, et l'analyse y révèle, au moins pour partie, la rémunération, sous forme de profit, de l'activité du bénéficiaire : un chef d'entreprise qui arrive à diminuer le coût de production, un acheteur de tableaux qui spéculé sur la hausse font preuve d'une habileté intellectuelle ou d'une prévoyance non exempte de risques, qui mérite son salaire. La rente représente, pour une part difficile à déterminer, la rémunération de ce facteur individuel.

En présence de ces objections, on est amené à rattacher la taxation des plus-values à un autre principe.

Adam Smith avait déjà justifié l'impôt de la rente du sol par l'idée que la société est l'auteur de ce bénéfice gratuit.

« Les loyers du sol, en tant qu'ils excèdent le revenu ordinaire des terres, sont dus en entier au bon gouvernement du souverain, qui, par la protection qu'il assure à l'industrie du peuple en général, ou des habitants de quelque lieu en particulier, les met d'autant plus en état de payer pour le terrain sur lequel ils bâtissent un prix supérieur à sa valeur réelle, ou bien d'offrir au propriétaire du sol plus que la compensation de la perte résultant de cet emploi de la terre... Il est parfaitement raisonnable qu'un fonds qui doit son existence à

la bonne conduite du gouvernement de l'Etat soit imposé d'une manière particulière. » (1)

La plus-value est, dit-on, l'œuvre de l'activité sociale ou de la conjoncture sociale. C'est la société qui doit en profiter. Dans ce système, la taxe de plus-value est une application de la théorie de l'imposition suivant l'intérêt. Celui qui tire de l'activité sociale un avantage particulier doit participer à la dépense qu'entraîne cette activité.

C'est un des principes fondamentaux de la législation financière que la non-affectation des recettes. L'ensemble des recettes contribue à assurer l'ensemble des services de l'Etat. L'impôt n'est pas le prix d'un service rendu. Certaines dépenses même, telles les dépenses des services d'assistance, sont engagées précisément en faveur des seules personnes qui n'y contribuent pas.

On conçoit cependant la contribution d'un individu à une dépense dont il tire un avantage direct et déterminé.

C'est sur ce principe d'équité d'une prestation et d'une contre-prestation que se fondent les taxes locales de pavage, de trottoirs, d'enlèvement des

(1) ADAM SMITH, *Richesse des Nations*, livre V, chap. 2, § 3.

ordures ménagères, les droits de place, de pesage, etc., etc., et les contributions obligatoires à la dépense d'un travail public, perçues en vertu de l'article 30 de la loi du 16 septembre 1807.

Mais la théorie de l'imposition suivant l'intérêt permet-elle d'aller plus loin et de justifier l'imposition des plus-values tenant à la conjoncture sociale ?

Dans les hypothèses de taxes locales ou de contributions à des dépenses de travaux publics, il existe entre le travail collectif et la plus-value procurée à un immeuble un rapport de causalité appréciable et évaluable en argent.

Dire qu'une plus-value résulte de la conjoncture sociale c'est beaucoup plus vague. Des chemins de fer ont été construits. Ils font certainement monter la valeur des propriétés dans les villes qu'ils traversent. Mais comment estimer le nombre des propriétés qui auraient bénéficié, par exemple, de l'établissement de la ligne Paris-Marseille, et le chiffre de plus-value que ces propriétés doivent à la construction de cette ligne ? On est obligé de présumer que toute plus-value dans une région est due au passage de la voie ferrée.

Mais si l'on se contente d'une telle présomption, elle n'est même plus suffisante, quand on rattache la plus-value à la conjoncture sociale. Sans doute, l'augmentation de la population, la guerre, entraî-

nent des dépenses pour création d'écoles, d'hôpitaux, de services d'assistance, pour l'armée et la marine. Il est naturel de les faire payer par ceux qui en profitent, sous forme de hausse des loyers ou de bénéfices exceptionnels ou supplémentaires de guerre. Mais aucun lien de causalité n'existe ici entre l'enrichissement privé et la dépense publique, qui n'ont d'autre point commun que l'identité d'origine.

Pour justifier l'imposition de la plus-value, dans cette hypothèse, il faut donc recourir à un autre système, celui de l'imposition suivant les facultés contributives. L'égalité devant l'impôt ne réside pas dans l'identité absolue du montant de la cote, mais dans l'égalité du sacrifice. Or, l'étendue du sacrifice dépend des facultés contributives de chaque contribuable. Celui qui réalise un gain gratuit est à même de payer plus que celui qui ne touche que le prix de son travail ou de son capital. Dans cette théorie, les plus-values sont assimilées aux gains de jeux, aux loteries, aux donations, aux successions.

Mais toutes les fois que le rapport de causalité immédiate entre une dépense sociale et un avantage particulier ne peut être démontré, le chiffre de la plus-value non gagnée est à peu près impossible à déterminer. Nous avons vu que, dans la théorie de l'imposition suivant l'intérêt, on présume ce rap-

port de causalité et on impose la plus-value dans son ensemble, sans discriminer si elle est gagnée ou non gagnée. Cette méthode est éminemment arbitraire et injustifiée et condamne cette théorie, puisque, par hypothèse, le lien entre la dépense sociale et la plus-value est impossible à démontrer ou que même, dans le cas de simple conjoncture sociale, il n'existe pas.

Sans doute déduit-on de la plus-value des éléments qui représentent la participation directe qu'y a prise le contribuable, telles que les dépenses de constructions et d'améliorations. Mais tout l'excédent de la plus-value n'est pas nécessairement l'œuvre de la collectivité. La présomption ne tient aucun compte du rôle de la spéculation dans l'exploitation de la conjoncture. Le propriétaire et le commerçant escomptent les travaux de voirie ou le développement de la population. Les bénéfices qu'ils réalisent ne sont pas exempts de risques et ils sont un élément du profit. La collectivité ne leur en tient pas compte et impose la totalité de la plus-value, s'en attribuant l'origine pour l'intégralité.

Cette objection, déjà faite à la théorie de la rente foncière, atteint également la théorie de l'imposition suivant les facultés. Car si elle conduit à distinguer, au point de vue du taux de l'impôt, les revenus du travail, ceux du capital et les revenus ou capitaux non gagnés, les plus-values comportent,

après déduction des dépenses faites par le propriétaire ou commerçant, un élément profit qui n'est pas non gagné, et dont cette théorie ne tient pas plus compte que les précédentes, l'englobant dans la plus-value nette imposable.

Le système de l'imposition suivant les facultés réalise l'équité fiscale. Mais pour atteindre absolument ce but, il doit réunir deux conditions : être personnel et global. En effet, frapper d'un impôt réel une plus-value donnée, réalisée par exemple sur un immeuble, sans tenir compte des moins-values qui se produisent sur un autre, ce n'est plus prendre en considération les facultés du contribuable. La logique du système commande que les plus-values soient compensées par les moins-values et, pour que cette compensation soit parfaite, il faut que la taxe porte sur l'ensemble de l'enrichissement réalisé, c'est-à-dire aussi bien sur les éléments de la fortune mobilière que sur la fortune immobilière.

Ainsi perfectionnée, la théorie de l'imposition suivant les facultés présente une supériorité sur celle de l'imposition suivant l'intérêt. Si, en effet, on fonde la taxation de la plus-value sur l'activité sociale qui en est censée la cause, on pourra sans doute adopter l'imposition personnelle et globale qui tient compte, pour un même contribuable, des plus-values et des moins-values et les compense.

Mais ne devrait-on pas accorder des indemnités aux propriétaires ou commerçants qui subissent une moins-value sans compensation, comme ceux du Palais-Royal après le percement de l'avenue de l'Opéra? Dans la thèse de l'imposition suivant les facultés, il n'y a pas de contradiction à compenser plus-values et moins-values pour un même contribuable, et à laisser sans indemnité les moins-values atteignant seules un individu. Cette théorie recherche simplement la matière imposable qu'il est le plus équitable de frapper et qui supporte le plus aisément l'impôt.

Quelque fondement théorique qu'on lui donne, l'impôt sur les plus-values se heurte toujours à une grosse difficulté, c'est la détermination de la matière imposable. Où s'arrête le profit, où commence la plus-value?

Ricardo déjà renonçait à imposer la rente foncière, dans l'impossibilité de séparer, dans le loyer ou le fermage, le profit et la rente. Cet impôt risquait de frapper à la fois l'intérêt et le profit légitime en même temps que la rente.

D'ailleurs, si même on arrivait à déterminer mathématiquement, dans la plus-value, la parcelle due à l'action collective, cette « rente » même sert, nous l'avons vu, à rémunérer le risque couru par le producteur ou le spéculateur, et l'habileté du commer-

çant ou de l'industriel, qui ont su prévoir des circonstances favorables et en profiter.

La plus-value apparaît, certes, avec une certaine netteté, quand elle résulte de travaux publics communaux ou même généraux. Le lien direct entre l'action collective et la hausse de valeur des propriétés peut alors être établi, au moins approximativement. C'est ce qui permet de justifier le principe des taxes communales pour services rendus, et les contributions obligatoires à la dépense de travaux publics.

Mais, déjà bien lâche pour les grands travaux d'ordre général, le lien de causalité entre la plus-value et l'activité de la collectivité est à peine saisissable, quand on prétend, comme en Allemagne ou en France, imposer toute plus-value due à la conjoncture sociale. La justification théorique s'évanouit et l'imposition d'après les facultés est ici la seule base possible de la contribution. Mais le profit, la rémunération des risques du producteur et la plus-value non gagnée apparaissent comme bien difficiles à ventiler.

La logique du système conduirait à imposer toutes les plus-values, quelles qu'elles soient, en tenant compte des moins-values. Mais ce n'est pas là une tâche aisée. Toute imposition personnelle et globale suppose, pour fonctionner, un ensemble de mesures vexatoires d'inquisition, des déclarations obligatoi-

res et contrôlées. C'est une intrusion dans la comptabilité commerciale, industrielle ou agricole, peu conforme à la liberté traditionnelle, en France, et qui fait regretter les impôts fondés sur les signes extérieurs. Ceux-ci avaient peut-être l'inconvénient d'être trompeurs. Les présomptions qu'ils établissaient étaient, du moins, égales pour tous. La complexité des impôts modernes, qui suppose chez le contribuable une véritable éducation fiscale souvent inexistante, est une source de difficultés pour les contribuables de bonne foi, et même pour les agents du fisc, peu au courant des arcanes de la comptabilité privée. Les contrôleurs chargés de l'application de la loi sur les bénéfices de guerre ont souvent avoué leur impuissance à se reconnaître dans les bilans et à y découvrir les fraudes, particulièrement tentantes quand l'impôt atteint un taux de 50 à 80 0/0.

Faire de l'imposition des plus-values une mesure d'application générale n'est d'ailleurs pas d'une bonne politique économique, et le rendement fiscal à en attendre n'est pas aussi élevé qu'on pourrait le supposer. Sans doute le phénomène des plus-values non gagnées a-t-il une portée générale, il n'est pas spécial aux terres, aux propriétés bâties; il existe aussi pour les fonds de commerce, la propriété artistique et littéraire, les œuvres d'art, les valeurs mobilières...

Mais, pour que le produit de l'impôt soit en rapport avec les frais d'assiette et de recouvrement, les pouvoirs publics doivent chercher des catégories de matières imposables assez abondantes pour ne pas constituer de simples phénomènes accidentels et exceptionnels.

Par exemple, dans une période de guerre, les circonstances provoquent un développement considérable de la production. Les commerces et industries qui se rattachent à la guerre voient leurs affaires s'accroître dans des proportions inespérées. Les bénéfices exceptionnels ou supplémentaires qu'ils réalisent forment une matière imposable très séduisante, au moment où l'Etat a d'énormes besoins d'argent. Les catégories de bénéficiaires de la guerre sont, en outre, assez nombreuses et leurs gains exceptionnels assez élevés pour que le rendement probable de l'impôt rende opportune l'organisation de services d'assiette et de recouvrement.

Les fluctuations de valeur des richesses en apparence les mieux assises permettent de douter de la justice et de l'opportunité d'un impôt sur les plus-values. Au temps des physiocrates et de Stuart-Mill, la rente foncière paraissait la matière imposable la plus attrayante. Aujourd'hui, la propriété foncière subit une crise des plus graves; depuis une quarantaine d'années, l'ensemble des terres, en France, a perdu la moitié de sa valeur. La guerre de 1914-

1918 a atténué ce mouvement dans une certaine mesure, par suite de la cherté des denrées agricoles et du bétail. Mais les raisons de la crise sont durables. Elles tiennent surtout à la désertion des campagnes et à la cherté croissante de la main-d'œuvre agricole. Il est à prévoir que la baisse de valeur des propriétés rurales, un instant arrêtée par des circonstances exceptionnelles, reprendra avec le retour aux circonstances normales.

Les forêts même ont, dans certaines régions, perdu de leur valeur. Dans les Ardennes, par exemple, les hauts fourneaux fonctionnaient autrefois à bon compte avec le charbon de bois trouvé sur place ou avec la force motrice des petits cours d'eau. Le développement des chemins de fer a amené le charbon à bon marché dans le bassin lorrain. Les hauts fourneaux des Ardennes se sont successivement éteints et beaucoup d'industries du fer ont disparu. Pendant le dernier quart du dix-neuvième siècle, le revenu et la valeur en capital des forêts de cette région a baissé de 40 à 50 0/0.

Quand on met en avant des chiffres fantastiques de plus-value, on frappe forcément l'imagination, mais il faut en limiter la portée à celle de phénomènes accidentels; si l'on prétendait établir un impôt personnel et global sur les plus-values, en tenant compte des éléments de plus-values et de moins-values, on s'exposerait, dans le rendement de l'im-

pôt, à de gros mécomptes, puisque une immense portion de la richesse nationale, la propriété foncière, devrait, en règle presque générale, s'inscrire en élément à déduire.

Au point de vue financier, l'expérience anglaise est concluante. Dans son exposé financier pour 1909-1910, le promoteur de la réforme fiscale, M. Lloyd George, escomptait, pour le premier exercice, un rendement de 500.000 liv. st., dont 350.000 liv. st. pour l'*undeveloped land duty*, 100.000 liv. st. pour la *reversion duty* et 50.000 liv. st. pour l'*increment value duty*. Ces chiffres n'ont pas même été atteints et les exercices ultérieurs, au lieu d'accuser l'accroissement rapide escompté, ont donné des résultats allant en décroissant : 481.000 liv. st. en 1911, 455.000 liv. st. en 1912, 44.500 liv. st. en 1913, y compris la taxe sur les droits miniers, dont le produit atteint à lui seul environ 300.000 liv. st.

Dès 1912, M. Lloyd George avouait la nécessité d'abaisser les prévisions au moins temporairement, pour l'*increment value duty*, la seule productive dans l'avenir, mais qui ne pouvait presque rien donner avant l'exécution complète des opérations d'évaluation.

Il estimait à quatre ou cinq années la durée de ce travail, dont le coût était évalué, en 1909, à 60 millions par M. Asquith.

A part les droits miniers, les nouvelles taxes n'ont donc pas donné les résultats financiers escomptés. L'échec a d'ailleurs été reconnu par le promoteur même de la réforme fiscale de 1910, M. Lloyd George, dans son discours aux Communes du 30 avril 1919, et le chancelier de l'Echiquier leur annonçait, le 19 avril dernier, que le gouvernement avait, à l'unanimité, décidé d'abroger les taxes, à l'exception de la *mineral rights duty*. Ces taxes, disait-il, sont en décroissance constante; leur application exigerait une législation d'un caractère extrêmement technique. Il subsiste de nombreux arriérés, dont beaucoup remontent à l'origine même des taxes. Quant à l'*undeveloped land duty*, aucune imposition n'a été établie depuis 1914 (1).

En Allemagne, l'impôt d'Empire sur les plus-values a produit environ 10 millions par an. Ce médiocre résultat n'a été obtenu qu'au prix de grandes difficultés d'interprétation et d'évaluation. L'exécution de la loi de 1911 a été poursuivie avec une rigueur qui a provoqué un mécontentement général et l'abolition de l'impôt d'Empire, en 1913, a été accueilli avec un véritable soulagement.

(1) V. le *Times* du 20 avril 1920.

Ces expériences confirment nos conclusions. Il ne faut pas attendre une recette fiscale importante de l'imposition des plus-values. La contribution des bénéfices de guerre, qui porte sur une matière imposable d'une extrême abondance, n'a pas, naturellement, donné les mêmes mécomptes. Son rendement a été énorme en Angleterre. Sur l'exercice 1915-1916 : 14.000.000 de liv. st.; sur l'exercice 1916-1917, 139.920.000 de liv. st.; sur l'exercice 1917-1918, 220.210.000 de liv. st.; premier semestre 1918-1919, 133.678.000 de liv. st. En France, le ministre des Finances évaluait récemment à 15 milliards le montant des cotes mises en recouvrement. Il convient de réduire assez notablement le chiffre des rentrées effectives en raison du retard apporté à la confection des rôles et à la mise en recouvrement; ce retard permettra à beaucoup de « profiteurs de la guerre » ayant cessé d'exercer d'échapper à la taxe. Le produit total se chiffrera néanmoins à plusieurs milliards. C'est là un produit qui n'est pas négligeable et qui dépasse très sensiblement le rendement médiocre des taxes de plus-values.

Bien que ce procédé apparaisse moins équitable, il faut donc se contenter d'impôts frappant diverses catégories de plus-values, sans en faire un impôt général sur toutes les plus-values. Alors on peut se limiter à frapper les catégories de plus-values abondantes, notamment les terrains à bâtir dans les

villes ou dans le voisinage des villes. Le phénomène de la rente indépendante de l'activité du propriétaire est ici très apparent, puisque pour bénéficier de la hausse, il suffit d'attendre. Les travaux de voirie ou autres travaux communaux forment bien, dans cette hypothèse, la cause directe et immédiate de la plus-value. Ainsi justifié théoriquement, l'impôt des plus-values présente encore ici le mérite particulier de constituer une arme des plus efficaces contre une inaction du propriétaire ou une spéculation nuisibles à l'intérêt général; puisqu'elles entraînent la hausse des loyers et l'accroissement de la cherté de la vie. Les impôts anglais sur la plus-value des terres nous paraissent ainsi pleinement justifiés. Ils ont d'ailleurs une autre raison d'être, spéciale à l'Angleterre; ils constituent, dans l'intention de leur auteur, une arme économique, d'ailleurs très peu efficace, en raison de leur très faible taux, contre les propriétaires fonciers et un instrument de justice fiscale et de meilleure répartition des charges d'impôt. Nous avons suffisamment développé ce point de vue, qui s'explique par le régime particulier de la propriété foncière en Angleterre, pour n'avoir pas besoin d'y revenir.

Plus-values de terrains à bâtir, de propriétés bâties, bénéfices de guerre : ces catégories visées par les législations positives forment une matière dont l'imposition se justifie assez bien par leur ori-

gine et par leur importance. Il semble prudent de limiter à elles l'imposition des plus-values, sans chercher à atteindre dans son ensemble, comme le fait la proposition Javal, l'enrichissement réalisé par une personne entre deux intervalles de temps.

En frappant ces accroissements de fortune, quelle qu'en soit l'origine, M. Javal enlève à l'impôt qu'il propose la physionomie d'un impôt sur les plus-values non gagnées. Il en fait, à la vérité, un instrument de reprise de la propriété foncière par la collectivité. Ses tendances seules suffisent à le condamner. Il ne tient pas compte, en effet, des efforts des producteurs et des épargnants, et en leur enlevant le produit de ces efforts, il tend à les décourager. Or, plus que jamais, pour la restauration et le développement économique de la France, les pouvoirs publics doivent faire appel à la liberté de l'individu, source féconde d'action. L'élaboration de la loi sur la réparation des dommages de guerre est significative à cet égard. Elle a été marquée par une longue et âpre lutte entre les éléments actifs et productifs du pays et les groupes parlementaires qui prétendaient les bâillonner en leur imposant de rebâtir exactement ce qui avait été détruit et au même endroit, sans tenir compte des conditions nouvelles de la production ni du progrès industriel et économique. La loi fiscale, elle aussi, doit éviter d'être à la fois vexatoire et trop lourde : sinon, elle

décourage les initiatives individuelles. Un commerçant, un industriel, qui fonde ou dirige une entreprise, a besoin d'avoir les mains libres, il se soumet malaisément aux vexations ou inquisitions d'une administration, de commissions surtout, dont il a toujours tendance à suspecter l'impartialité ou la discrétion. La bonne marche de ses affaires exige le secret de son coût de production et il le veut jalousement garder contre ses concurrents.

D'autre part, si un impôt le frappe sans mesure ni modération, il lui enlève les chances de profit, sans partager des risques. L'Etat ressemble alors à un associé qui aurait part aux bénéfices, mais non aux pertes.

Pour montrer quelle action désastreuse une législation fiscale vexatoire et trop lourde peut exercer sur la production, citons, en terminant, un exemple typique. L'impôt sur les bénéfices de guerre en Italie et les vexations du fisc ont amené la société des Usines de Montepoise à éteindre ses fonderies de zinc de Vado, sur le littoral de la Méditerranée pourtant construites à la demande du Gouvernement italien pendant la guerre. La législation italienne sur les bénéfices de guerre n'autorisait qu'un chiffre de dividendes, au delà duquel l'excédent était absorbé par le Trésor. Les bénéfices procurés par ces usines excédant les dividendes autorisés pour l'ensemble de la société, le Conseil d'administration

n'a pas voulu courir les risques d'une augmentation du chiffre d'affaires pour un résultat nul. Et même, bien que ce chiffre n'eût jamais été aussi élevé et que les bénéfices qui auraient été distribués en temps normal n'eussent jamais été aussi considérables, les prélèvements effectués sur ces bénéfices par l'Etat italien et l'emploi forcé qu'il indiquait pour ces bénéfices ont affaibli la situation financière de la société et l'ont acculée à emprunter pour continuer à fonctionner.

Vu : Vu :

Le Président de la Thèse, *Le Doyen,*

HITIER. F. LARNAUDE.

Vu et permis d'imprimer :

Le Recteur
de l'Académie de Paris,

P. APPELL.

BIBLIOGRAPHIE

I. Ouvrages généraux d'économie politique et de science financière

ALLIX. — Traité de science des finances et de législation française.

JEZE. — Cours élémentaire de science des finances et de législation financière française.

LEROY-BEAULIEU. — Traité de la science des finances.

WAGNER. — Traité de la science des finances, trad. Roujat.

HENRY GEORGE. — Progrès et Pauvreté, trad. Le Monnier.

GIDE et RIST. — Histoire des doctrines économiques.

GIDE. — Cours d'économie politique.

PERREAU. — Traité d'économie politique.

STUART MILL. — Principes d'économie politique, trad. Dus-sart.

Revue d'économie politique.

Revue de science et de législation financières.

II. Plus-values résultant des travaux publics

GUÉRIN. — Des plus-values immobilières résultant indirectement de travaux publics et de l'action en indemnité contre les propriétaires. Thèse, Paris, 1905.

- RIPERT. — Etude sur les plus-values indirectes résultant de l'exécution de travaux publics. Thèse, Aix, 1915.
 Proposition CARNAUD, 11 juillet 1907, Chambre, Annexe n° 1207.
 Proposition Emile BENDER, 24 juin 1910, Chambre, Annexe n° 175.

III. Plus-values immobilières

a) *Ouvrages généraux*

- AMIC. — L'impôt sur la rente foncière. Thèse, Aix, 1913.
 FAVIER. — De l'attribution de la rente foncière à la collectivité. Thèse, Lyon, 1907.
 SABOUREAU. — Taxation de la plus-value acquise aux immeubles indépendamment du fait du propriétaire. Thèse, Bordeaux, 1916.
 VOIGT. — L'imposition des plus-values immobilières. Thèse, Alger, 1914.
 LAUTERBACH. — Taxation de la plus-value foncière. Revue économique internationale, octobre 1911.
 ROUFFIE. — Taxation des plus-values immobilières. Revue économique internationale, 1907.

b) *Angleterre*

- BERTIN. — Les impôts anglais sur la rente foncière. Thèse, Paris, 1912.
 GUÉRET. — Les plus-values immobilières et leur imposition en Angleterre. Thèse, Paris, 1912.
 OUALID (W.). — L'imposition des plus-values foncières en Angleterre. Revue de science et de législation financières, 1910.
 BUDGET SPEECH du chancelier de l'Echiquier du 29 avril 1909.

c) *Allemagne*

- BELLONE. — L'impôt allemand sur la plus-value des immeubles. Journal des économistes, mars 1911.

- OUALID (W.). — L'imposition des plus-values immobilières et ses applications en Allemagne. Revue de science et de législation financières, 1910 et 1911.
- VOUTERS (H.). — La couverture financière des dépenses militaires allemandes. Revue de science et de législation financières, 1913.

IV. Plus-value sociale

- FRÉJOULS. — La théorie de la rente et son extension récente dans la science économique. Thèse, Montpellier, 1908.
- AJAM. — La plus-value sociale. Revue politique et parlementaire, avril 1911.
- Proposition de loi de M. AJAM, Chambre, 10 juin 1912, Annexe n° 1971.
- Proposition de loi et rapport de M. JAVAL, Chambre, 9 juillet 1912, Annexe n° 2146.
- Projet KLOTZ, 20 janvier 1920.

V. Bénéfices de guerre

- STEMATIUS. — La contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre. Thèse, Paris, 1918.
- MAGUERO. — Revue politique et parlementaire, 18 septembre 1916.
- RAPHAËL-GEORGES LÉVY. — Revue des Deux-Mondes, octobre 1916.
- JÈZE. — Revue de science et de législation financières. Tome XIV, n° 4.

TABLE DES MATIÈRES

	Pages
INTRODUCTION	7
CHAPITRE PREMIER. — <i>De l'imposition des plus-values indirectes résultant de l'exécution de travaux publics</i>	13
CHAPITRE II. — <i>Les impôts sur les plus-values foncières en Angleterre. — Le finance act de 1910.</i>	27
§ 1 ^{er} . — Increment value duty	32
§ 2. — Reversion duty	42
§ 3. — Undeveloped land duty	44
§ 4. — Mineral rights duty	47
CHAPITRE III. — <i>Les impôts sur les plus-values immobilières en Allemagne.</i>	49
§ 1 ^{er} . — Taxes locales	52
§ 2. — Taxe d'Empire	55

	Pages
CHAPITRE IV. — <i>L'imposition des plus-values en France</i>	65
§ 1 ^{er} . — Projet Delanney	67
§ 2. — Impôts d'Etat sur les plus-values	70
Proposition de M. Ajam	71
§ 3. — Taxe sur l'enrichissement global. — Proposition de M. Javal	72
§ 4. — Le projet Klotz	75
CHAPITRE V. — <i>La contribution extraordinaire sur les bénéfices exceptionnels et supplémentaires de guerre</i>	81
CONCLUSION	141
BIBLIOGRAPHIE	169

